المال و التجارة

AL MAL WALTEGARA

العلاقة المفقودة بين مصر والسودان

توصيات اجتماعات الدورة الخامسة للجنة العليا المصرية السودانية المشتركة

(الخرطوم ١٥ - ١٦ أبريل ٢٠٠٧)

الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

مالية - اقتصادية - عامة - تصدر شهريا - العدد ٤٥٨ - شهر يونيه - ٢٠٠٧ - السعر جنيهان

شركة مصر / إيران للغزل والنسج

شركة مشتركة بين مصر وإيران

(ميرانكس)

تأسست فى ديسمبر ١٩٧٥ بموجب قانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والقوانين المعدلة له ويقدر إجمالى الاستثمارات بحوالى (١٦٠ مليون جنيه)

يبلغ رأس مال ميراتكس المدفوع (٢٥٠ ر٥٤ مليون جنيه) وتوزيعه كالآتى:-

٥١٪ للجانب المصرى ويمثله:

١ - شركة القابضة للقطن والغزل والنسيج والملابس. ٢ - بنك الاستثمار القومى.

٤٩٪ للجانب الإيرانى ويمثلها

الشركة الإيرانية للإستثمارات الأجنبية.

- الأنشطة الرئيسية لميراتكس هى إنتاج وتسويق غزول القطن والمخلوط بالبوليستر من نمرة ٤ إلى ١٦٠ إنجليزى مسرح وممشط، مفرد ومزوى، برم نسيج وتريكو، خام ومحروق ومحرر على كونزو شلل.
- قد جهزت ميراتكس بأحدث الماكينات من أوروبا الغربية واليابان.
- يقدر الإنتاج السنوى بحوالى ١٠٥٠٠ طن بقيمة ١٥٠ مليون جنيه.

- مصنع الغزل الرفيع :-
  الطاقة = ٧٢٦٥٦ مردن
  الإنتاج = ٢٦٠٠ طن
  الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ٦٣ إنجليزى
- مصنع الغزل المتوسط :-
  الطاقة = ٥٩٦٤٨ مردن
  الإنتاج = ٥٣٥٠ طن
  الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ٣١ إنجليزى
- مصنع الغزل السميك :-
  الطاقة = ٣٢٠٠ روتر
  الإنتاج = ٢٥٠٠ طن
  الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ١٣ إنجليزى

- تبلغ صادرات ميراتكس حوالى (٤٠٠٠ طن سنويا) بقيمة (٢٠ مليون دولار) إلى أمريكا وأسواق اوروبا الغربية (المانيا، الدنمارك، بلجيكا، فرنسا، اسبانيا، انجلترا، ايطاليا) ودول شرق آسيا (اليابان، تايوان، كوريا، سنغافورة) ودول شمال أفريقيا (المغرب، تونس).

يبلغ عدد العاملين (٣٢٠٠ عامل) تبلغ أجورهم السنوية مايقرب من (٢٨ مليون جنيه)

Al Mal Waltegara



مجلة المال والتجارة

علمية - اقتصادية - مالية - عامة - تصدر شهرياً

العدد ٤٥٨ - يونيه ٢٠٠٧ م

رئيس مجلس الإدارة ورئيس التحرير
أحمد عاطف عبد الرحمن

نائب رئيس التحرير
أ.د / طلعت أسعد عبد الحميد

نائب رئيس التحرير
أ.د / كامل عمران

فى هذا العدد

م	الموضوع	صفحة

مع العدد ملحق بعنوان

التحيزات النفسية وتأثيرها على أسلوب اتخاذ قرار الاستثمار للمستثمرين الأفراد فى بورصة الأوراق المالية المصرية

د. أميرة فؤاد أحمد مهران
مدرس إدارة الأعمال
كلية التجارة
جامعة القاهرة

القسم الأول خاص بنشر الأبحاث المحكمة وفقاً للقواعد النشر العلمى المتعارف عليها عن طريق الأساتذة كل فى تخصصه

الاشتراكات

- الاشتراكات السنوية ٢٤ جنيهاً مصرياً داخل جمهورية مصر العربية .
- الاشتراكات السنوية خارج جمهورية مصر العربية سعر النسخة + مصاريف البريد .
- ترسل الاشتراكات بشيك أو حوالة بريدية باسم مجلة المال والتجارة على العنوان أدناه .
- الإعلانات يتفق عليها مع الإدارة .

ثمن النسخة

جمهورية مصر العربية جنيهان

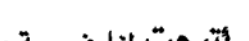
سوريا	٥٠ ل.س	ليبيا	٥٠٠ درهم
لبنان	٢٥٠٠ ليرة	السودان	٤٠ جنيهاً
العراق	١٠٠٠ فلس	الجزائر	٥ دينارات
الأردن	١ دينار	الكويت	٨٠٠ فلس
السعودية	١٠ ريالات	دول الخليج	١٠ دراهم

١١ شارع مريت باشا - ميدان التحرير - القاهرة تليفون : ٥٧٤٤٦٣٠ - ٥٧٤٢١٩٠ فاكس : ٥٧٥٠٤١٩

كلمة التحرير

العلاقة المفقودة بين مصر والسودان

بقلم محاسب / **أحمد عاطف عبدالرحمن**
رئيس مجلس الإدارة



أتيحت لنا فرصة منذ شهور لزيارة السودان الشقيق ... وتقابلنا مع الكثير من الأشقاء سواء أكانوا مسئولين أو وزراء وكنا ضمن وفد مصرى يمثل المجتمع الصناعى فى مدينة السادس من أكتوبر بهدف دراسة السوق السودانى والترويج للصناعات المصرية المتميزة فى الصناعات الهندسية والغذائية والملابس وغيرها من الصناعات ذات التقنيات الفنية العالية والتى لا تتوفر فى السوق السودانى إلا بالاستيراد المباشر من دول جنوب شرق آسيا ومن الصين بالذات حيث أن لها تواجد كبير بالإضافة إلى أن الأخوة من سوريا كان لهم تواجد وحضور منذ سنوات فى بعض الصناعات الخفيفة وبالذات المطبوعات ، كل هذا الحراك الاقتصادى السريع لدول المنطقة عربية كانت أو أفريقية أو أسيوية وغيرها فالسودان فتح أسواقة للعالم بتسهيلات كبيرة وغير مسبوقة للاستثمار ، لقد وضعت أراضيها الواسعة والشاسعة تحت تصرف جميع المستثمرين ليأخذوا وليزرعوا ما يقدرون عليه فالاستثمار الزراعى فرصته غير عادية وهائلة ولو تم التعاون بين مصر والسودان فى هذا المجال ... أرض خصبة ليست فى حاجة إلى سماد أو مواد كيماوية بل أرض بكر جاهزة للإنتاج بوفرة وبجهد بسيط ... مع توفير المعدات الزراعية واليد العاملة المدربة فى زراعة هذه المساحات والآف الأفدنة لو صح ذلك لكان الناتج الزراعى يغطى احتياجات أفريقيا من الحبوب .

ولكن ما السبب وراء هذه القطيعة وظاهرة عدم التعاون بين الشمال والجنوب ؟؟؟.

وبالأمس القريب أحيل علينا فى اتحاد الصناعات المصرية أوراق تحوى توصيات اجتماعات الدورة الخامسة للجنة العليا المصرية السودانية المشتركة فى الفترة من ١٥ - ١٩ أبريل ٢٠٠٧ . ومن قراراتها يمكن استنتاج الأسباب وراء الفتور فى العلاقات الاقتصادية والتجارية بين البلدين ترجع إلى أشخاص وأسلوب عمل وبالذات من الجانب السودانى تهدد كل مبادرة أو اتفاقية تم التوقيع عليها بين مصر والسودان سواء أكانت إفريقية مثل اتفاقية الكوميسا أو عربية مثل الاتفاقيات العربية الثنائية والمناطق العربية الحرة - وأن هذه الاتفاقيات للتسهيل وليس للتعقيد كما هو معروف وهو متعارف مع البعض من العاملين فى الحقل الجمركى السودانى وفى نفس الوقت من الجانب المصرى - معوقات وأنظمة قديمة بالية تحتاج للتطوير بما يتمشى مع العالمية والعولمة وما يساعد على توحيد الهدف والإسراع بإتمام الوحدة الاقتصادية فالعائد كبير وشامل وسيحقق هدفين رئيسيين هما التكامل الاقتصادى والتشغيل واستقطاب عمالة فنية وتبادل الخبرات بين البلدين مما يقلل من حدة البطالة فى مصر والسودان .

وقد ظهر هذا الإحباط لدى

الطرفين من خلال المقدمة الواردة فى بيان التوصيات حيث جاء ما نصه الآتى :

استعرض الجانبان حجم التبادل التجارى ولوحظ بأن النمو فى التبادل التجارى لا يرقى إلى مستوى طموحات البلدين والإمكانيات المتاحة لديهما كما ناقشوا سبل تعزيز وتطوير العلاقات التجارية والاقتصادية كافة المجالات .

ومن الواضح أن هناك تصور من الجانب المصرى كما ورد فى التوصيات على سبيل المثال عدم تطوير القواعد البيطرية والتى تنص على استيراد اللحوم المشفاة فقط فى حين أن السوق المصرى مرتع لكافة أنواع اللحوم من كل بلاد العالم . ونحن من واقع زيارتنا للسودان وتذوقنا اللحوم السودانية كانت بحق من أحلى وأطعم اللحوم ومنها تساءلنا لماذا لا تصل هذه اللحوم إلى مصر فنحن أولى بها من غيرنا ويمكن وضع من القواعد الرقابية البيطرية على الحدود بعد تطويرها ليسهل الاستيراد للحيوانات الحية وليست المشفاة فقط ولا شك إذا أنشأنا وسائل مواصلات سهلة ولو نعيد تشغيل السكك الحديدية التى كانت قائمة فى عهد الاحتلال الانجليزى.

الغذاء ثم الغذاء متاح ومتوفر يغطى احتياجات الدولتين من اللحوم والحبوب وغيرها إذا ما خلصت النوايا للمسئولين فى البلدين بصدق وبخاصة الإدارة الجمركية التى تتجاهل الإعفاءات على السلع الهندسية المقررة مثال ذلك أجهزة التكييف .

وقد شملت التوصيات نواحى جديدة وهامة مثل تحديد نسبة القيمة المضافة لاكتسابها المنشأ وتفعيل دور التجارة الحرة العربية الكبرى . وكان لتجارة الحدود بعض من التوصيات وطالب الجانبان إزالة العقبات التى تحول دون انسياب السلع وأن تدار بأسلوب غير حكومى كما يطالب به الجانب المصرى بعكس رغبة السودان التى تتمسك بالإشراف الحكومى الكامل.

إن الأمر لمؤسف ومحزن من أن تصل العلاقة بين الدولتين الشقيقتين إلى مستوى ضعيف جداً لا يرتقى إلى مستوى حرص البلدين على الرغبة فى النهوض الاقتصادى والتكامل الاقتصادى مما لا شك يؤثر سلباً فى التعاون التجارى فيما يتعلق بالغذاء من الحبوب القمح و الفول الذى أصبحنا نستوردها من أمريكا رغم توافر إمكانيات زراعته فى بلادنا وينقصنا الإخلاص فى العمل وتفهم الصالح العام لكلا الدولتين فلا شك فإن التكامل بينهما سيحقق الكثير من الانتعاش الاقتصادى فى الدولتين .

امتيازات الاستثمارات فى السودان

فى ٢٠٠٧/٤/٢٢ زار وفد من السودان الشقيق مصر وزار أيضاً مستثمرى ٦ أكتوبر وطرح الامتيازات التى تمنحها الحكومة السودانية لجذب الاستثمار والمستثمرين :

١ - لا يشترط شريك سودانى فى الشركة المزمع إنشائها.
٢ - إعطاء تسهيلات وخدمات كبيرة للمستثمر .
٣ - هناك ضمانات لكل من المعدات والأموال .
٤ - نسبة الامتلاك للمشروعات فى السودان ١٠٠٪ .
٥ - الأرض بالمجان وإعفاءات ضرائبيه لمدة ١٠ سنوات تمتد لـ ١٠ سنوات أخرى .
٦ - إعفاء جمركى لجميع المعدات والآلات .
٧ - تسهيل تحويل الأرباح للخارج .
٨ - إعادة تدوير رأس المال .
٩ - توجد نسبة بطالة ٢٨ ٪ تقريباً من الخريجين .
١٠ - وجود اتفاقية تشجيع وضمان الاستثمار موقعة بين البلدين .

توصيات
اجتماعات الدورة الخامسة
للجنة العليا المصرية السودانية المشتركة
(الخرطوم ١٥ ـ ١٩ أبريل ٢٠٠٧)

التعاون الاقتصادى والاستثمارى والتجارى والمالى والصناعى : ـ

استعرض الجانبان حجم التبادل التجارى ولاحظا بأن النمو فى التبادل التجارى لا يرقى إلى مستوى طموحات البلدين والإمكانيات المتاحة لديهما ، كما تم مناقشة سبل تعزيز وتطوير العلاقات التجارية والاقتصادية فى كافة المجالات ، وفى هذا الإطار تم الاتفاق على الآتى :

١ ـ تقييم حركة المبادلات التجارية : ـ

أ ـ صادرات اللحوم السودانية إلى مصر :

أبدى الجانب السودانى رغبته فى تصدير الحيوانات الحية والمذبوحة إلى مصر ، وقد أكد الجانب المصرى أن القواعد البيطرية المصرية المطبقة حالياً مؤقتة على كافة دول العالم لا تسمح إلا باستيراد اللحوم المشفاة .

اتفق الجانبان على مواصلة الجهود لإكمال تنفيذ الاتفاق الإطارى فيما يتعلق بصفقة اللحوم على أن تتواصل الجهود المشتركة الحالية بين البلدين بما يحقق رغبتهما .

ب ـ التبادل السلعى الزراعى :

اتفق الجانبان على تشكيل لجنة من سلطات الحجر الزراعى فى البلدين لدراسة مشاكل الحشرات المحجرية وأسلوب المقاومة وإجراءات المكافحة المعمول بها التى يمكن على أساسها السماح بتبادل السلع الزراعية بين البلدين .

ج ـ سماد اليوريا : ـ

أبدى الجانب المصرى استعداده لدراسة الطلب السودانى مع شركات الأسمدة المصرية التى تقوم بتصدير سماد اليوريا بما يسمح باستمرارية توفير احتياجات الجانب السودانى من خلال خطة طويلة الأجل وفقاً للأسعار العالمية ، وفى هذا الشأن أعرب الجانب السودانى عن احتياجاته لكمية ٢٤٠٠ طن من نترات الأمونيوم بشكل عاجل ووعد الجانب المصرى بدراسة الطلب السودانى مع الشركات المصرية والرد فى أقرب وقت

د ـ أجهزة التكييف المصرية:

أكد الجانبان أن بند أجهزة تكييف الهواء ليس ضمن القوائم المستثناة وأن الصنف المدرج بالقوائم هو أجهزة

التكييف التى تعمل بالماء والتى تخضع حالياً للبند ١٠ ٨٩ ٧٩ ٨٤ ويتم تعديلها فى القائمة المستثناة وأنه ليس هناك ما يحول دون دخول أجهزة تكييف الهواء معفاة من الرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى ذات الأثر المماثل فى إطار اتفاقية الكوميسا .

هـ - تحديد نسبة القيمة المضافة لاكتساب المنشأ:

أكد الجانبان على ضرورة الالتزام بتوصية اللجنة العليا المصرية السودانية المشتركة فى دورتها الرابعة التى عقدت فى شهر نوفمبر ٢٠٠٥م حيث تنص على أنه فى حالة التشكك من عدم استيفاء نسبة القيمة المضافة لبعض السلع والمنتجات المصرية التى تصدر للسوق السودانى يتم مخاطبة وزارة التجارة والصناعة كجهة اختصاص بأسباب التشكك وذلك من خلال المكاتب التجارية للبلدين وأنه فى حالة إصدار خطاب موجه من الهيئة العامة للرقابة على الصادرات والواردات بوزارة التجارة الخارجية والصناعة المصرية إلى الجمارك السودانية باستيفاء الشركة أو المصنع المنتج لنسبة القيمة المضافة تقبل هذه الشهادة ويتم الإفراج عن الرسالة فوراً ، كما اتفق الطرفان على تكليف رئيسى لجنة المتابعة بالتنسيق اللازم مع جهات الاختصاص فى البلدين لضمان تفعيل هذه الآلية .

و - وحدة التدخل السريع: -

أكد الجانبان على أهمية تفعيل وحدة التدخل السريع والتى اتفق الجانبان على تشكيلها فى اجتماعات اللجنة التجارية فى دورتها الثالثة التى عقدت بالقاهرة خلال شهر أكتوبر ٢٠٠٤م لسرعة حل المشاكل والعقبات التى تعترض حركة التبادل التجارى .

ز - منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى : -

أكد الجانبان على التزامهما بتطبيق أحكام منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى ، وإزالة كافة القيود غير الجمركية وعدم فرض أى قيود جديدة وقد طلب الجانب المصرى أن يقوم الجانب السودانى بتطبيق الشريحة الثانية من التخفيض (٢٠٪) وفقاً لالتزام السودان فى هذا الشأن فى إطار المجلس الاقتصادى والاجتماعى بالجامعة العربية حيث إنه ورد إلى الجانب المصرى شكاوى من المصدرين من عدم تطبيق الجانب السودانى نسبة الـ ٤٠ ٪ بدءاً من عام ٢٠٠٧م ، وفى هذا الصدد أكد الجانب السودانى التزامه بتطبيق الشريحة الثانية من التخفيض الجمركى فى إطار منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى.

٢ - تجارة الحدود : -

أ - استعرض الجانب السودانى المشاكل التى تواجه تجارة الحدود بين البلدين :

ووعد الجانب المصرى بدراسة هذه المشاكل وتذليل كافة العقبات التى تعوق إنسيابها على أن يقوم الجانب السودانى بتقديم كافة المستندات والبيانات الخاصة بهذه المشاكل ، كما أكد الجانب المصرى رغبته فى ترك أمر تجارة الحدود

للقطاع الخاص فى البلدين دون تدخل من الدولة مع مراعاة التشريعات والقواعد المطبقة فى البلدين وأوضح الجانب السودانى تفضيله لأن تكون تجارة الحدود شأناً حكومياً .

ب ـ اتفق الجانبان على تشكيل لجنة مشتركة للاتفاق على الصيغة المناسبة لتيسير تجارة الحدود :

على أن تجتمع اللجنة بالتناوب فى البلدين كل ثلاثة أشهر .

٣ـ قوائم السلع المستثناة :ـ

أكد الجانب المصرى على طلبه إلغاء قائمة السلع المصرية المستثناة فى إطار الكوميسا وفقاً للاتفاق الذى وقع بين البلدين فى شهر مايو ٢٠٠١م والذى يتضمن إلغاء كافة الاستثناءات فى شهر مايو ٢٠٠٦م كما أبدى الجانب المصرى استعداده للنظر فى رغبة الجانب السودانى فى تأجيل تحرير بعض السلع المدرجة بالقائمة مراعاة للظروف الاقتصادية التى يمر بها السودان وفى هذا الصدد أكد الجانب السودانى على أهمية تشجيع وتنمية التبادل التجارى بين البلدين ونسبة للظروف الاقتصادية الكلية التى يمر بها السودان والالتزامات المالية نحو عملية السلام فإنه يرى أن يؤجل النظر فى إلغاء القائمة المستثناة بالكامل حالياً لحين تحسن الظروف الاقتصادية ، وفى هذا الشأن أكد الجانب المصرى على أهمية الالتزام بما تم الاتفاق عليه فى إطار اتفاقية الكوميسا وكذلك تطبيق الإعفاء الكلى على السلع التى تم رفعها من قائمة السلع المستثناة (خمس سلع) والتخفيض النسبى (٣٠ ٪) على عشر سلع وفقاً لما تم الاتفاق عليه فى ٢٠٠٣/ ٧/٢٠ وقد أكد الجانب المصرى على ضرورة تنفيذ الجانب السودانى لتوصيات اللجنة العليا الخاصة بدراسة البدائل والمقترحات المناسبة لمناقشة رفع القوائم السلبية ، خاصة أن الجانب السودانى يقوم بتطبيق الإعفاءات الجمركية على وارداته من دول أخرى من نفس هذه السلع فى إطار الكوميسا حال استيفائها لقواعد منشأ الكوميسا .

٤ ـ التدريب :ـ

أشاد الجانب السودانى بالمجهودات التى تقدمها مصر فى مجال التدريب وتأهيل الكوادر السودانية فى مجال التجارة وإدارة المعارض ، وأعرب عن رغبته فى توسيع مجالات التدريب وتشمل دورات متخصصة فى مجالات تنمية مهارات التفاوض ، وقواعد المنشأ وإعداد الاتفاقات التجارية ووعد الجانب المصرى بدراسة هذا الطلب .

٥ ـ نقاط التجارة :ـ

أكد الجانبان على أهمية التعاون فى مجال تبادل البيانات والمعلومات من خلال نقاط التجارة فى البلدين.

٦ ـ المعارض والأسواق الدولية :ـ

أشاد الجانبان بالتعاون القائم فى مجال المعارض والأسواق الدولية وكذلك التعاون فى مجال المعارض المتخصصة .

٧ ـ المواصفات والمقاييس :

أبدى الجانب المصرى رغبته فى التوقيع النهائى على

مـذكـرة التفـاهـم فـى مـجـال المواصفات والمقاييس والموقعة بين الجانبين بالأحرف الأولى ، ووعـد الجـانب السـودانى بدراسة هذا الطلب .

٨ ـ التـعـاون فـى المجـال الجمركى : ـ

(أ) تفـعـيل اتفـاق التـعـاون الإدارى المتبادل من أجل الوقـاية من المخـالفـات الجمركية والبحث عنها ومكافحـتـهـا الموقع فى الخرطوم عام ٢٠٠١م .

(ب) تفـعـيل مـذكـرة التفـاهـم للتـعـاون فى المجـال الجمـركى بين مصلحة الجـمـارك المصـرية والإدارة العامة للجمارك السـودانيـة والموقع فى القاهرة عام ٢٠٠٥م .

(جـ) أهـمـيـة انعـقـاد اللجنة الجـمـركـيـة المشـتـركـة بـالتـناوب فى البـلـدين للعـمـل على إزالة أية مـعـوقـات جـمـركيـة قد تظهـر فى حينهـا ووضع الحلول المستقبلية لها .

(د) إعداد خطة لتدريب كوادر الجـمـارك السـودانيـة للاستفادة من الخبرات الجـمـركـيـة المصـرية والتطورات التى حـدثت بمصلحـة الجـمـارك المصرية .

(هـ) التـعـاون بين السلطات الجـمـركـيـة فى البلدين وتبـادل الخـبـرات فى مـجـال الاتحـادات الجـمـركـيـة تمهـيـداً للدخـول فى الاتحـادات الجـمـركـيـة إفـريقـيـاً وعربياً .

(ز) إنشـاء نقطة اتصـال بين السلطات الجـمـركية فى البلـدين لتـذليل أية معوقات وتيـسير حركة التجارة .

٩ ـ التأمين وإعادة التأمين :

أكـدت اللجنة على أهـمـيـة استـمـرار التـعـاون القـائم فى مجال التأمين وإعادة التأمين بين البلدين وأهـمـيـة تبـادل المعلومـات والتـشـريعـات فى هذا المجال وفى مـجـال إنشـاء الشركات المشتركة .

١٠ ـ الضرائب : ـ

(أ) أكـدت اللجنة أهـمـيـة تفـعـيل اتفـاقـيـة تجنب الازدواج الضـريبى ومنع التـهـرب بالنسـبـة للضـرائب على الدخل ، والتى دخلت حيز النفاذ بتاريخ ٢٠٠٥/٨/٣٠ م .

(ب) وفى ضوء ما تم الاتفاق عليه خلال أعـمـال لجنة المتـابعـة من إعـفـاء الشـركـات المصـرية من ضـريبـة القيـمـة المضافة والجمارك التى يطبقـهـا الجـانب السـودانى على الشـركـات المصرية التى تنفـذ مشـروعات مصـرية بالسـودان ممولة من الحكومـة المصـرية ، يطلب الجـانب المصـرى مـوافـاته بما تم بشـأن القـوائم التى سلمت للجـانب السـودانى فى هذا الشأن .

توصيات

اجتماعات الدورة الخامسة للجنة العليا المصرية السودانية المشتركة

(الخرطوم ١٥ ـ ١٩ أبريل ٢٠٠٧)

القطاع الصناعى : ـ

أ ـ طلبت شـركـة السكر والصناعـات التكامليـة المصـرية توريد وتركيب المعدات الخاصة بمصنع سكر النيل الأبيض وقـد رد الجانب السودانى بأن مـجـلس إدارة الشـركـة الممـثلة فـيـه الشـركـة المصرية من اختصاصه النظر فى هذا الأمر ،

ب - بالنسبة لطلب الجانب المصرى بشأن إعداد الدراسات وتوريد المعدات الخاصة بسكر النيل الأزرق سيتم الرد بشأنها بعد اكتمال الإجراءات القانونية الخاصة بتكوين الشركة.

ج - يؤكد الجانبان على استمرار التعاون القائم بين شركة السكر السودانية وشركة السكر والصناعات التكاملية المصرية فى التدريب واستيراد قطع الغيار .

د - طالب الجانب السودانى بالاستفادة من الخبرة المصرية بالتدريب فى مجال الصيانة وتبادل الغزول خاصة النمر ٣٦ و ٤٠ وأكد الجانب المصرى استعداده للتعاون فى هذا المجال على ضوء ما يطلبه الجانب السودانى ،

هـ - جدد الجانب السودانى دعوته لاستقبال لجنة التعاون الصناعى المشتركة بين البلدين فى الوقت الذى يحدده الجانب المصرى .

و - وعد الجانب السودانى بإخطار الجانب المصرى بموعد وصول الخبراء فى مجال المجمعات الصناعية والدراسات التشخيصية حال الفراغ من الدراسات الأولية وجمع المعلومات الخاصة بذلك .

ز - تقدم الجانب المصرى بمقترح لمذكرة تفاهم فى مجال تخطيط وإنشاء المناطق والمدن الصناعية بين البلدين ووعد الجانب السودانى بدراسة المقترح والرد فى أقرب وقت .

ح - أكد الجانب المصرى على تلبية رغبة الجانب السودانى فى تدريب بعض الكوادر السودانية فى المجالات الآتية :-

١) الإحصاء والمعلومات الصناعية ودراسات الجدوى .
٢) حاضنات إدارة الأعمال والتكنولوجيا .
٣) الغزل والنسيج .
٤) صناعة مواد البناء .

بالإضافة إلى أى مجالات أخرى يطلبها الجانب السودانى .

ط - أبدى الجانب المصرى استعداده بتقديم خبراته فى مجال نقل التقنية الصناعية فى القطاعات المختلفة وخاصة صناعة الطوب الطفلى والطوب الحرارى والصناعات المغذية .

ى - أكد الجانبان الاستعداد التام للمشاركة فى المعارض الصناعية المتخصصة التى تقام فى البلدين .

ك - تأكيداً للشراكة الاقتصادية بين البلدين يشجع الجانب السودانى دخول القطاع الخاص المصرى فى استثمارات مشتركة وخاصة مع القطاع الخاص السودانى وذلك فى مجال الصناعات الغذائية (خاصة صناعة الزيوت النباتية)، الغزل والنسيج ، صناعة الجلود والمنتجات الجلدية والصناعات الهندسية .

ل - فيما يتعلق بالتعاون الصناعى فى مجال المراكز التكنولوجية تمت دراسة المقترح المقدم من الجانب المصرى وترحب اللجنة بالتوقيع على هذا الاتفاق فى ختام أعمال هذه الدورة .

معايير السلوك المهنى فى ظل المتغيرات الدولية

[دراسة مقارنة]

دكتور/ سمير سعد مرقس

محاسب قانونى ومستشار ضريبى ● أستاذ المحاسبة والضرائب بالجامعة الأمريكية.
أستاذ بالدراسات العليا بكلية التجارة جامعة الإسكندرية وكلية بدمنهور.
أستاذ بالمعهد العربى للتكنولوجيا المتطورة
عضو جمعية الضرائب الدولية IFA ● عضو جمعية المحاسبين الأمريكية AAA.

مقدمة :

صدر أول دستور لمهنة المحاسبة والمراجعة لتنظيم المزاولة المهنية فى مصر فى ٤ أغسطس ١٩٥٨ منذ قرابة ٥٠ عاماً تطورت خلالها المهنة وأساليب مزاولتها ومع ذلك ظل هذا الدستور قائماً حتى الآن دون تغيير أو تعديل متجاهلاً هذه التعديلات والتغيرات المحلية والدولية ، مما جعل المزاولة فى مصر لا تساير المعايير والمستويات العالمية فى الممارسة المهنية ، وعدا محاولة المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين ١٩٩٣ وبعض الجهود الشخصية والفردية ، وأعمال بعض اللجان التى لم تر النور فإن موضوع معايير السلوك المهنى لم يحظ بالاهتمام الواجب فى البيئة المصرية .

طبيعة المشكلة :

رغم انضمام مصر إلى اتفاقية تحرير التجارة فى الخدمات GATS فى ١٩٩٤/٤/١٥ وأصبحت سارية بالنسبة لتجارة الخدمات من ١٩٩٥/١/١ [١].

وتتيح الاتفاقية فرصة أكبر للخدمات المهنية والاستشارية المصرية بأنواعها المختلفة للنفاذ للأسواق العالمية ولا سيما الأسواق الأفريقية والعربية [٢] وذلك لأن تكلفة خدمات المكاتب المحلية أقل بالمقارنة بنظيرتها الأجنبية نظراً لانخفاض تكلفة العمل المحلى الذى يشكل العنصر الأساسى فى التكلفة وبالتالى تتمتع بميزة نسبية بالمقارنة بالمكاتب الأجنبية ، كما تلجأ المكاتب الأجنبية للاستعانة بالكوادر المصرية فيتم نقل الخبرة الأجنبية إليهم ، كما يستفيد المصريون من التكنولوجيا المتقدمة وتوفر العديد من فرص العمل للمصريين .

ورغم الجهود الدولية المبذولة لوضع ميثاق ينظم السلوك المهنى وعلى الأخص أمراً ضرورياً حتى لا تكون هذه الأوراق مضللة ، وإذا لم يذكر بتقريره ما علمه من تحريف أو تمويه فى هذه الأوراق وإذا أهمل إهمالاً مهنياً فى خطوات فحصه أو فى تقريره ، وإذا وقع تقريراً برأيه عن حسابات لم تفحص بمعرفته أو بمعرفة مندوبيه أو تحت إشرافه وتوجيهه أو بمعرفة زميله أو مندوبة المشترك معه فى عملية المراقبة ، وإذا تغافل عن الحصول على إيضاحات كان

يمكن الحصول عليها أثناء المراجعة وكان من شأنها أن تمكنه من اكتشاف خطأ أو غش وقع فى الحسابات ، وإذا خالف نص المادة الثالثة عشرة من هذا الدستور ، وإذا اكتفى فى تقريره بالإشارة إلى قيام أشخاص بجرد أو تقويم بعض الأصول فى وقت توافر لديه الشك فى نوايا هؤلاء الأشخاص أو كفايتهم ولم يقم بتحقيق هذا الجرد أو التقويم أو يورد بشأنه تحفظاً خاصاً .

الآداب والسلوك المهنية :

ويتضمن ثلاث مواد هى :

تحدد المادة الثامنة الحالات العشر التى يعتبر فيها المراقب مخلاً بآداب وسلوك المهنة وهى :-

■ إذا زاول عمل المحاسبة فى الجمهورية العربية المتحدة بالاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة فيها طبقاً للقوانين المعمول بها ، وإذا منح المحاسب أو المراجع بطريق مباشر أو غير مباشر عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص من أفراد الجمهور نظير حصوله على عملية أو أكثر من أعمال مهنته ، وإذا حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريقة تتنافى مع كرامتها كالإعلان وإرسال المنشورات أو إرسال الخطابات الخاصة أو الدخول فى مناقصات على الأتعاب أو غير ذلك من الوسائل وإذا لجأ أو فاوض العملاء بطريق مباشر أو غير مباشر للحصول على عمل يقوم به زميل أخر ، إلا أنه من حق المحاسب أن يقبل خدمة من يطلب منه ذلك وعليه فى حالة ما إذا طلب منه أن يكون مراقبا الحسابات منشأة بدلاً من زميل آخر أن يخطر هذا الزميل بذلك وإذا لجأ إلى التأثير على موظفى أو معاونى زميل له ليتركوا خدمة هذا الزميل ويلتحقوا بخدمته ولكن يجوز له أن يلحق بخدمته من يلجأ إليه طالباً ذلك بعد إخطار الزميل الأخر بذلك وإذا لم يراع فى اتفاقياته مع العملاء تناسب قيمة أتعابه مع الجهد والوقت وقيمة الأعمال وإذا سمح أن يقرن اسمه بتقديرات أو تنبؤات لنتائج عمليات مستقبلة بطريقة قد تحمل على الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التنبؤات أو التقديرات وإذا وقع على بيانات تتعلق بمنشآت له مصلحة شخصية فيها دون أن يشير صراحة إلى وجود هذه المصلحة وإذا لجأ إلى منافسة زميل فى الحصول على عمل يقوم به الأخير عن طريق عرض أو قبول أتعاب تقل بدرجة ملحوظة عن أتعاب الزميل دون سبب مقبول ، وإذا أفشى أسرارا مهنية أو أسرارا شخصية أو معلومات أو بيانات خاصة بعملائه علم بها عن طريق أداء عمله .

■ وتنص المادة التاسعة عشرة إنه يجب على مراقبى الحسابات المشتركين فى مراجعة حسابات منشأة واحدة أن يتفقوا ابتداء على وضع برنامج مراجعة موحد وأن يقسم العمل الوارد به فيما بينهم وأن يقوم كل منهم بأداء الأعمال المنوطة به فى هذه البرامج سواء بنفسه أو بواسطة مندوبيه ومعاونيه وتحت إشرافه وتوجيهه ومسئوليته وأن يساهم كل منهم فى هذا العمل بنسبة تتمشى مع حصته فى الأتعاب

الكليــة ويجب ألا يغـيـب عن أذهانهم أنه مهما كان أساس تقسيم العمل فإنهم مسئولون بالتضامن قانونياً عن نتيجة عملهم .

وصــوناً لكرامــة المهنة وكرامة المحاسبين والمراجعين أنفسهم فإنه يجدر بهم أن يتفقوا على ما يتخذونه من قرارات أو ما يبدونه من أراء وأن يلحظوا دائمـاً أن خلافاتهم ومناقشتهم فى المسائل المهنية لا يجوز بأى حال من الأحوال أن تتعدى محيطهم أو تصل إلى علم أو سمع عملائهم إذ يجب عليهم تسوية هذه الخلافات فيما بينهم مستهدين بأدب المهنة وأصولها ولا يصح أن يحاول أى منهم الاستبداد برأيه ، فإذا لم يتفقوا رغم ذلك عينوا بالاتفاق محاسباً أو مراجعاً آخر ليكون حكماً بينهم يعرض عليه أوجه النظر المختلفة ليرجح وجهة على أخرى وأن يرتضوا قراره فى النهاية ، فإذا لم يتفقوا على تعيين المرجع وظل الخلاف بينهم قائماً فإن الواجب يقتضيهم رفع الأمر إلى نقيب المحاسبين والمراجعين ليحسم الخلاف بشخصه أو بمن يندبه لهذا الغرض .

■ وتقرر المادة العشرون بأن للمحاسبين والمراجعين على بعضهم حقوق الزمالة باعتبارهم أفراد أسرة واحدة ومن أهم هذه الحقوق التعاون فى العمل فلهم أن يتبادلوا الخدمات وأن يحاول كل منهم أن يلبى رجاء زميله فى النيابة عنه فى مهمة لدى جهة معينة إذا كانت ظروفه تسمح له بذلك وأن يكون فى هذه التلبية سابقاً دون انتظار مقابل أو أن يتهاون فى أدائها .

وتجدر الإشارة إلى أن هناك بعض قواعد آداب وسلوك المهنة منصوص عليها فى المادة رقم ٢٧ من القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ والمادة ٣١ من اللائحة الداخلية لجمعية المحاسبين المصرية والمراجعين المصرية ، وتجدر الإشارة إلى أن المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين قد أعد لدستور آداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر وقد إعتمد مشروع الدستور المقترح على ما ورد بمشروع الدستور المقترح من قبل الاتحاد العالمى للمحاسبين International Federation of Accountants وذلك لتحقيق توافق وتجانس مهنة المحاسبة على الصعيد الدولى وقد اشتمل مشروع الدستور هذا على بعض مبادئ السلوك المهنى المتعارف عليها إلا أنه يتطلب بعض التعديلات أهمها أن مبادئ السلوك المهنى التى تضمنها الدستور أهملت بعض المبادئ الهامة مثل المسئوليات والمصلحة العامة كما أهملت الإرشادات التفصيلية لبعض العناصر الهامة مثل شكل الممارسة والاسم الذى يمكن أن تتخذه مكاتب المحاسبة وأهمل كذلك بعض المعايير العامة وضرورة اتباع الأعضاء لمعايير المحاسبة والمراجعة التى تصدرها الجهات المختصة .

هدف البحث :

يهدف هذا البحث إلى مناقشة معايير السلوك المهنى التى يجب أن يتضمنها أى ميثاق أو قواعد تنظم السلوك المهنى فى مصر فى ضوء

المتغيرات المحلية والدولية والدساتير والمواثيق التى وضعتها الدول المتقدمة فى هذا الشأن .

تقسيمات البحث :

المبحث الأول : دستور السلوك المهنى فى الولايات المتحدة الأمريكية .

المبحث الثانى : دستور الأخلاقيات المهنية فى المملكة المتحدة .

المبحث الثالث : نتائج الدراسة المقارنة والإطار المقترح .

المبحث الأول

دستور السلوك المهنى Code of Professional Conduct فى الولايات المتحدة الأمريكية

قام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى بإصدار دستور فى سنة ١٩٨٨ (٣) ويتكون هذا الدستور من جزئين هما : المبادىء The Principles والقواعد The Rules والمبادىء هى الأساس الذى تشتق منه القواعد التى تحكم سلوك الأعضاء عند أداء الخدمات المهنية ليقدم إرشادات وقواعد يجب أن يلتزم بها الأعضاء جميعاً عند أداء مسئولياتهم المهنية سواء كانوا يعملون فى مجال الممارسة العامة أو فى المجالات الأخرى والالتزام بالدستور يعتمد على تفهم الأعضاء له والتزامهم طواعية بقواعد كما يعتمد على فرض الالتزام به عن طريق الزملاء والرأى العام والإجراءات التأديبية التى تتخذ إذا اقتضى الأمر ضد العضو الذى لا يلتزم بقواعد الدستور .

ولما كانت عضوية المجمع اختيارية فإن قبول العضو لها يفرض عليه التزاما بالتنظيم الذاتى بدرجة تفوق متطلبات القوانين واللوائح .

وفيما يلى عرض مختصر لكل من المبادئ والقواعد (٤):

المبادئ : تعبر عن إدارك المهنة لمسئولياتها تجاه كل من المجتمع والعملاء والزملاء وتعتبر مرشداً للأعضاء فى أداء مسئولياتهم المهنية وتعبر عن المعتقدات .

الأساسية فى مجال كمجال السلوك الأخلاقى والمهنى وتتطلب المبادىء من الاعضاء التزاماً مطلقاً بالسلوك المشرف حتى إذا استلزم الأمر التضحية ببعض الميزات الشخصية .

ويتضمن دستور السلوك المهنى للمجمع المبادىء الستة الأتية :ـ

أ ـ المسئوليات Re-sponsibilities : يجب على الأعضاء عند أداء مسئولياتهم كمهنيين أن يمارسوا أحكاماً شخصية تتميز بالحساسية المهنية والأخلاقية فى جميع الأنشطة التى يقومون بها .

ب ـ المصلحة العامة The Pulic interes : يجب أن يلتزم الإعضاء بالعمل بالطريقة التى تخدم الصالح العام وتحترم ثقة الجمهور وتفصح عن درجات الالتزام بالمعايير المهنية .

جـ ـ الأمانة Integrity : يجب على الأعضاء أن يؤدوا جميع المسئوليات المهنية بأعلى درجة من الأمانة للحفاظ على تعميق ثقة الجمهور .

د ـ الموضوعية والاستقلال Objectivity and Independence يجب على العضو أن يحافظ على الموضوعية

وأن يتحرر من أى تعارض فى المصالح عند أداء المسئوليات المهنية ويجب أن يكون العضو الذى يمارس المهنة ممارسة عامة مستقلاً فى الواقع وفى الظاهر in fact and appearance عند قيامه بخدمات المراجعة أو أى خدمات أخرى تتطلب الإدلاء بالشهادة Attestation .

هـ - العناية الواجبة Due Care

يجب على العضو أن يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة وأن يجتهد باستمرار فى تحسين كفاءة وجودة خدماته وأن يقوم بالمسئوليات المهنية بأفضل ما فى مقدرته .

و - نطاق وطبيعة الخدمات :

يجب على العضو الذى يمارس المهنة ممارسة عامة أن يلتزم بمبادئ دستور السلوك المهنى وتحديد نطاق وطبيعة الخدمات التى سيؤديها .

القواعد : وهى تحكم أداء الأعضاء للخدمات المهنية وتتميز بأنها ملزمة للأعضاء سواء كانوا يعلمون فى مجال المراجعة أو يقدمون غيرها من الخدمات مثل خدمات الضرائب أو خدمات الاستشارات الإدارية ، وإذا خرج العضو على قواعد السلوك فإنه يقع عليه عبء تبرير ذلك الخروج ، وعندما يحدث انتهاك جوهرى لقواعد السلوك يحاكم العضو تأديبياً وقد يترتب على ذلك تعليق أو إلغاء العضوية ونعرض فيما يلى لمنطوق كل من تلك القواعد دون الخوض فى تفسيرها .

القاعدة ١٠١ - الاستقلال : يجب أن يكون العضو الممارس للمهنة ممارسة عامة مستقلاً فى أداء الخدمات المهنية حسب ما تتطلبه المعايير المصدرة من الجهات التى يحددها مجلس المجمع .

القاعدة ١٠٢ الأمانة والموضوعية

يجب أن يحافظ العضو على أمانته وموضوعيته عند أداء أى خدمة مهنية وأن يكون متحرراً من التعارض فى المصالح وألا يقوم عمداً بتشويه الحقائق أو أن يخضع حكمه الشخصى للآخرين .

القاعدة ٢٠١ المعايير العامة General Standards :

يجب أن يلتزم العضو بالمعايير التالية وبتفسيراتها التى تصدر من قبل الجهات التى يحددها المجمع :

■ **الكفاءة المهنية :** أن يقبل فقط أداء تلك الخدمات المهنية التى يتوقع عضو أو أعضاء مكتب المحاسبة أنه يمكن أداؤها بدرجة معقولة من الكفاءة المهنية .

■ **العناية المهنية الواجبة :** يجب ممارسة العناية المهنية الواجبة عند أداء الخدمات المهنية .

■ **التخطيط والإشراف :** يجب مراعاة التخطيط والإشراف الكافى على أداء الخدمات المهنية .

■ **بيانات ملائمة كافية :** من الضرورى الحصول على معلومات ملائمة كافية تستخدم كأساس معقول للتوصل إلى استنتاجات أو توصيات بشأن أى خدمة مهنية يتم تقديمها .

القاعدة ٢٠٢ الالتزام بالمعايير Compliance with Standards :

يجب على العضو الذى يؤدى خدمات المراجعة أو الفحص الخاص أو الاستشارات

الإدارية أو الضرائب أو أى خدمات مهنية أخرى أن يلتزم بالمعايير المصدرة بشأنها من الجهات التى يحددها المجمع.

القاعدة ٢٠٣ مبادئ المحاسبة : يجب على العضو أن لا يبدى رأيا بأن القوائم المالية أعدت طبقاً للمبادىء المحاسبية المقبول إذا كانت هذه القوائم تنطوى على أى خروج عن المبادىء المحاسبية التى أصدرتها الجهات المختصة التى حددها المجمع أما إذا رأى العضو أن الخروج عن تلك المبادئ ضرورياً حتى لا تكون القوائم المالية مضللة فإنه يقع على عاتقه فى هذه الحالة الاستثنائية عبء تبرير أسباب هذا الخروج وأثاره التقريبية على نتيجة العمليات والمركز المالى .

القاعدة ٣٠١ : سرية معلومات العميل : يجب على العضو الذى يمارس المهنة ممارسة عامة ألا يفصح عن أى معلومات سرية عن العميل دون موافقة محددة من العميل .

القاعدة ٣٠٢ : الأتعاب المشروطة Contingent Fees : يجب ألا تؤدى الخدمات المهنية فى ظل اتفاق يقضى بعدم تحديد أى أتعاب إلا إذا تم التوصل إلى نتائج معينة أو أن تكون الأتعاب متوقفة على قيمة نتائج تلك الخدمات ، ومع ذلك فإن أتعاب الأعضاء يمكن أن تتفاوت اعتمادا على درجة تعقد الخدمات المقدمة مثلاً ولا تعتبر الأتعاب التى تحدد من قبل المحاكم أو غيرها من السلطات العامة من قبل الأتعاب المشروطة فمثلاً فى الأمور الضريبية لا توصف الأتعاب بأنها مشروطة إذا تحددت اعتماداً على نتائج المحاكمات القضائية أو لوائح الهيئات الحكومية .

القاعدة ٥٠١ : الأعمال المخلة بالشرف : لا يصح للعضو أن يرتكب عملاً من شأنه الإخلال بشرف المهنة .

القاعدة ٥٠٢ : الإعلان وغيره من أشكال اجتذاب العملاء Solicitation : لا يصح للعضو الذى يمارس المهنة ممارسة عامة أن ينشد الحصول على عملاء عن طريق الإعلان أو غيره من أشكال إغراء العملاء بطريقة زائفة أو مضللة أو خادعة وأيضاً يحظر الحصول على العملاء بانتهاج سلوك يتصف بالإجبار أو الإكراه أو التجاوز.

القاعدة ٥٠٣ : العمولات : يحظر على العضو الذى يمارس المهنة ممارسة عامة قبول أى مدفوعات بغرض تحويل منتجات أو خدمات الغير للعميل فهذا التصرف من شأنه أن يخلق تعارضاً فى المصالح يتسبب فى الإضرار بالموضوعية والاستقلال ، ولا يجب أن يدفع العضو أى مدفوعات للحصول على العميل ، ولا يجب أن تمنع هذه القاعدة المدفوعات لشراء تطبيق محاسبى معين أو مدفوعات التقاعد لأفراد كانوا يعملون سابقاً فى مجال الممارسة العامة لمهنة المحاسبة أو المدفوعات لمتلكاتهم .

القاعدة ٥٠٥ : هيكل الممارسة والاسم : يمكن للعضو أن يمارس مهنة المحاسبة فى شكل منشأة فردية أو شركة أشخاص أو شركة مساهمة مهنية تتطابق خصائصها مع ما قرره مجلس المجمع فى هذا الشأن ، ولا يجب أن

يمارس العضو تحت اسم مضلل للمكتب ، ويمكن أن تظهر أسماء واحد أو أكثر من الشركاء أو حملة الأسهم السابقين فى اسم المكتب الذى يأخذ شكل شركة أشخاص أو شركة مساهمة لاحقا ، كما أن الشريك أو حامل السهم الذى يتبقى بعد وفاة أو انسحاب كل الشركاء أو حملة الاسهم الأخرين يمكن له أن يستمر فى ممارسة المهنة باستخدام الاسم الذى يشتمل على أسماء الشركاء أو حملة الأسهم السابقين لمدة سنتين بعد أن يصبح ممارساً فرديا ولا يمكن لمكتب المحاسبة أن يطلق على نفسه أعضاء مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى إلا إذا كان كل الشركاء أو حملة الأسهم فيه أعضاء فى المجمع .

وبالإضافة إلى المبادئ والقواعد السابقة يشتمل دستور السلوك المهنى على تفسيرات قواعد السلوك بهدف تقديم إرشادات للأعضاء فيما يتعلق بنطاق وتطبيق القواعد .

المبحث الثانى
دستور الأخلاقيات المهنية فى المملكة المتحدة

دستور الأخلاقيات المهنية
A G guide to professional Ethics

تبنت الجمعيات المهنية الرئيسية فى المملكة المتحدة تبنت دليلا للأخلاقيات المهنية فى مارس سنة ١٩٩٢ ويتكون هذا الدليل الجديد من شقين كالآتى :

المبادئ الأساسية The Fundamental Principles :

وتشتق من الواجبات التى تقع على أعضاء المهنة سواء كانوا يمارسون المهنة أم لا وتشتق كذلك من متطلبات الترخيص الملكى وهذه المبادئ تم صياغتها بشكل عام وهى تعكس المعتقدات الأساسية فى مجال السلوك المهنى وتطبيق على جميع أعضاء المهنة وتتلخص فى الآتى : -

أ - يجب أن يتصف سلوك العضو بالاحترام فى جميع علاقاته المهنية ويجب أن يتعامل بصدق وإخلاص وعدالة .

ب - يجب أن يكون العضو موضوعياً فى جميع أحكامه المهنية والتجارية .

ج - يجب ألا يقبل العضو أو يقوم بأداء أى عمل لا يكون لديه الكفاءة اللازمة للقيام به إلا إذا حصل على مساعدة أو استشارة تمكنه من أداء العمل بكفاءة .

د - يجب على العضو أن يقوم بعمله المهنى بالمهارة والعناية والاجتهاد الواجب وبالسرعة المطلوبة مع الالتزام بالمعايير الفنية كما يتوقع منه كعضو مهنة .

هـ - يجب أن يتصف سلوك العضو باللطف واللياقة Courtesy تجاه جميع من يكون على علاقة أو اتصال بهم أثناء القيام بعمله .

القواعد أو النشرات The Statements :

وتقدم تفصيلات أكبر عما هو متوقع من الأعضاء فى ظروف معينة ، ومعظمها قابل للتطبيق على الأعضاء الممارسين فقط ، ويجب أن يلتزم بالمبادىء الأساسية والقواعد ، كلما أمكن ، الطلبة الموقعون على عقود تدريب أثناء فترة عقد التدريب ، وأثناء الفترة ما بين إتمامهم بنجاح للامتحانات

المهنية وقبولهم كأعضاء بالجمعيات المهنية .

ويتلخص أهم هذه البيانات فى الآتى :

القاعدة ٢٠١ : الأمانة و الموضوعية والاستقلال : Integrity Objectivity and Independence

تتطلب هذه القاعدة من العضو أن يتصف سلوكه بالأمانة والاحترام فى جميع علاقاته المهنية والتجارية والمالية وأن يجتهد للحفاظ على موضوعيته فى جميع أحكامه المهنية والتجارية والموضوعية هى حالة ذهنية يتطلب تحقيقها والحفاظ عليها أن يحافظ العضو على استقلاله من أى مؤثرات قد تؤثر فى موضوعيته ، ويجب أن تكون موضوعية المراجع فوق مستوى الشبهات سواء كان يقدم خدمات المراجعة أو خدمات استشارية للإدارة أو أى خدمات أخرى ، ويمكن التأكد من هذه الموضوعية عندما يكون العضو مستقلاً وأن يرى العضو كذلك If the Member is, and is seen to be, independent ومن العوامل التى تهدد الموضوعية أو يبدو أنها تهدد الموضوعية هى : عدم ملاءمة الاستقلال أو الاعتماد غير الضرورى Undue in dependence على عميل المراجعة أو أى مجموعة مرتبطة من العملاء ، وجود قدر كبير من الأتعاب المستحقة لعميل المراجعة أو مجموعة مرتبطة من العملاء إذا كان مكتب المراجعة متورطاً فى نزاع قضائى مع العميل ، وجود ضغوط من مصادر خارجية مثل البنوك والمحامين والحكومة ، وجود علاقات عائلية أو علاقات شخصية أو تجارية وثيقة ، وجود منفعة للمراجع من الأسهم أو أى شكل من الاستثمارات فى الشركة موضع التقرير ، وجود شريك أو أحد المحاسبين بالمكتب يرتبط ارتباطاً وثيقاً بحملة الأسهم فى شركة العميل ، وجود قروض من وإلى العملاء ، قبول سلع أو خدمات أو هدايا من عميل المراجعة ، تقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة للعميل.

ونظراً لأهمية وضرورة حماية الاستقلال فيجب على كل مكتب مراجعة أن يضع إجراءات فحص سنوية كافية لكى يقتنع بنفسه بعمليات المراجعة التى يمكن قبولها وتلك التى يمكن الاستمرار فيها فى ضوء الإرشادات السابقة ولتحديد الحالات التى يكون الاستقلال فيها معرضاً للخطر ، وما هى إجراءات الحماية المناسبة التى يجب اتخاذها .

وعندما يتضح من إجراءات الفحص أنه يجب قبول مهمة مراجعة معينة أو الاستمرار فى مهمة قائمة بشرط وجود إجراءات حماية إضافية لعدم فقدان الاستقلال ، فإن القرار الواجب اتخاذه ومدى إجراءات الحماية الإضافية الملائمة يجب أن يخضعان لفحص مستقل من قبل شريك بالمكتب ليس له علاقة بهذه المهمة .

وبالنسبة للممارس الفرد أو مكاتب المحاسبة صغيرة الحجم فيجب الحصول على استشارة من مصدر خارجى ملائم بخصوص أثر قبول مهمة مراجعة جديدة أو الاستمرار فى مهمة حالية على الاستقلال .

القاعدة ٢٠٢ : قبول المحاسب للعمل فى حالات التصفية والإفلاس :
توضح هذه القاعدة أنه لا يجب على عضو المهنة أن يعرض أو يدفع عمولة لأحد ملاك أو مساهمى أو دائنى أو مديرى الشركة مقابل تعيينه كمصف لها ، وفيما يختص بالاستقلال المهنى فى حالة قبول التعيين فى حالات التصفية والإفلاس ، بينت هذه القاعدة أنه إذا كان عضو المهنة يقوم فى الوقت الحاضر أو قام خلال الثلاث سنوات السابقة بأى عمل لدى عميل ما فإن هذا قرينة على وجود علاقة مهنية مستمرة مع هذا العميل ، وفى حالة وجود هذه العلاقة لا يجب على عضو المهنة أن يقبل التعيين كمصف للشركة أو مديراً أو مشرفاً على عملية التصفية سواء كانت تصفية اختيارية أو إجبارية ولا يجب أن يقبل التعيين كوصى أو قيم Trustee فى حالة إفلاس هذه الشركة..

القاعدة ٢٠٣ : تقديم الاستشارات المالية للشركة : Corporate Finance Advice
تهدف هذه القاعدة إلى تقديم إرشادات لأعضاء المهنة الذين يقدمون استشارات مالية لعملاء المراجعة وغيرهم فى حالة الأنشطة المالية المشتركة بين أكثر من عميل مثل محاولة شركة السيطرة على شركة أخرى وعملية إصدار الأسهم .

وقد أوضحت هذه القاعدة أنه يمكن لمكتب المحاسبة أن يعمل كمراجع ومستشار مالى ، فى آن واحد بشرط عدم وجود تعارض بين مصالح مختلف العملاء ، ويمكن للمكتب الاستمرار فى المهنة إذا وجد بعد الفحص الدقيق والمتأنى أنه قد يوجد تعارض محدود للغاية لن يترتب عليه إضرار بمصلحة أى من العملاء ويجب على المكتب فى هذه الحالة إخطار العملاء المعنيين بذلك كتابة ، وفى حالة موافقة العملاء يجب على المكتب اتخاذ الخطوات اللازمة للحد من هذا التعارض ، ولتجنب أى آثار سلبية قد تنتج عنه وذلك بتشكيل فريق مراجعة مختلف لكل مهمة ، واتخاذ الخطوات اللازمة لمنع تسرب المعلومات السرية للعملاء بين مختلف فرق المراجعة وبين مختلف أقسام المكتب ، وإجراء تقييم دورى للموقف من قبل شريك بالمكتب ليس له أى معاملات أو علاقات بأى من العملاء الذين تقدم لهم الاستشارات أو تقديم النصح لأحد أو كل العملاء بالبحث عن استشارة إضافية مستقلة .

أما إذا وجد المكتب تعارضاً فى المصالح من شأنه الإضرار بشدة بمصالح العملاء فلا يصح قبول العمل كمستشار مالى مشترك حتى إذا طلب العملاء المعنيون ذلك ، ويجب أن يتخذ المكتب هذا القرار فى أسرع وقت ممكن حتى لا تضار مصلحة العملاء.

ومن ناحية أخرى فقد أوضحت هذه القاعدة أنه لا يجب على المكتب أن يتكفل بعملية إصدار أوراق مالية للعميل الذى يعمل مراجعاً لديه أو يكون مرشحاً لذلك ، ولا يجب أن يقبل المكتب الترشيح كمراجع لدى العميل الذى يقوم بعملية الإصدار لديه ، وذلك حتى لا يضار المكتب فى عملية المراجعة وإبداء الرأى

القاعدة ٢٠٤ : تعارض المصالح : Conflict of interests تهتم هذه القاعدة بالتعارض بين مصالح مكتب المحاسبة ومصالح عملية ، ومصالح مختلف العملاء ، وفيما يتعلق بالحالة الأولى أوضحت هذه القاعدة أنه لا يجب أن يستمر مكتب المحاسبة فى مهمة ما أو قبول مهمة جديدة يوجد أو من المحتمل أن يوجد ، نتيجة لها تعارض هام بين مصالح المكتب ومصالح عميلة .

وقد أوضحت هذه القاعدة أنه لا يجب أن تتأثر أحكام عضو المهنة بحقيقة أنه سيحصل من طرف ثالث على عمولة أو أتعاب أو مكافأة أو أى منافع أخرى فى مقابل تقديم هذا الطرف الثالث لعملية أو نتيجة تقديم استشارة للعميل بالتعامل مع هذا الطرف الثالث (شركة بيع جاسبات آلية مثلاً) .

وعندما يعلم العضو بأنه سيتم استلام هذه العمولة أو الأتعاب أو المكافآت فيجب أن يخطر العميل كتابة بقيمة وشروط وموعد الاستلام فى أقرب وقت ممكن ، وفيما يتعلق بالتعارض بين مصالح مختلف العملاء أوضحت هذه القاعدة أنه لا يوجد ما يمنع أن يكون لدى مكتب المحاسبة اثنان أو أكثر من العملاء ذوى المصالح المتعارضة إلا أنه يجب أن يدار العمل فى المكتب بطريقة تؤدى إلى تجنب أن تؤثر زيادة مصالح أحد العملاء تأثيراً عكسياً على مصالح عميل آخر مع اتباع إجراءات الحماية الموضحة فى القاعدة ٢٠٣ ، السابق بيانها ، أما إذا كان قبول أو الاستمرار فى مهمة قد تؤدى إلى حدوث أضرار جوهرية بمصالح أى عميل فإنه يجب رفض أو عدم الاستمرار فى هذه المهمة .

القاعدة ٢٠٥: سرية معلومة العميل : Confidentiality لا يجب على العضو أن يفصح عن المعلومات السرية لعملية والتى اكتسبها خلال أدائه لعمله المهنى إلا بعد الحصول على موافقة من العميل أو إذا كان هناك التزام قانونى للإفصاح عنها ، وإذا اكتسب العضو أو حصل على معلومات سرية من عملية أثناء قيامه بعمله المهنى فلا يجب أن يستخدم هذه المعلومات لمصلحته الشخصية أو لمصلحة طرف ثالث .

القاعدة ٢٠٦ : التغيرات فى التعيين المهنى : Changes in a Professional Appointment

العضو الذى يطلب منه أن يقبل الترشيح كمراجع يجب أن يحصل على تصريح من العميل للاتصال بالمراجع السابق ، وإذا رفض هذا التصريح يجب عليه رفض الترشيح ، وفى حالة حصوله على التصريح يجب أن يطلب صراحة من المراجع السابق كل المعلومات المتاحة له والتى قد تساعده فى اتخاذ قرار بقبول الترشيح من عدمه .

ويجب على العضو الذى يتسلم مثل هذا الطلب (المراجع السابق) أن يحصل على إذن من العميل بمناقشة العميل صراحة مع المرشح المقترح ، وإذا لم يمنح هذا الإذن فيجب أن يقرر هذه الحقيقة للمرشح المقترح والذى يجب عليه هو الأخر عدم قبول الترشيح ، وفى حالة الحصول على إذن من العميل فيجب أن يفضح تماماً للمرشح المقترح عن كل الأمور المتعلقة بالتعيين وعن

المعلومات الملائمة عن شئون العميل وجميع ما يطلبه المرشح المقترح من معلومات .

وتطبق نفس المبادئ فى حالة تغيير التعيين المهنى لجميع الأعمال المهنية .

القاعدة ٢٠٧ : الاستشارة : Consultancy

إذا حصل عضو ممارس للمهنة (الممارس) على استشارة من عضو آخر (المستشار) لحساب عميل معين ، فلا يجب على المستشار أن يقبل من هذا العميل فى خلال ثلاث سنوات من إتمامه لمهمة الاستشارة ، أى عمل كان يؤدى عن طريق الممارس وقت قيام المستشار بأداء الاستشارة .

القاعدة ٢٠٨ : أعمال الوكالة : قد يؤدى قبول عضو المهنة لأعمال الوكالة إلى تهديد استقلاله المهنى ، وطبقاً لهذه القاعدة فإن عضو المهنة غير المرخص له قانوناً القيام بأعمال الاستثمار Investment Business لا يجب أن يقبل العمل كوكيل لشخص آخر مرخص له قانوناً بذلك ولا يجب على عضو المهنة أن يعمل وكيلاً أو يدخل فى أى ترتيبات مالية مع جمعيات المبانى التى يعمل مراجعا لها ، لأن دخول العضو فى هذه الترتيبات سواء بصفته الشخصية أو من خلال مكتب المحاسبة قد تؤدى إلى الإضرار باستقلاله الشخصى أو باستقلال المكتب.

القاعدة ٢٠٩ : الارتباطات بغير الأعضاء : Associations with non members

أوضحت هذه القاعدة أن العضو الذى يمارس المهنة ممارسة عامة مع شريك غير عضو يكون مسئولاً عن التأكد من أن غير العضو يلتزم بالمعايير الأخلاقية التى تحكم آداء الأعضاء لخدمات مهنة المحاسبة والمراجعة ولا يجب على عضو المهنة أن يدخل فى أى ترتيبات لتقديم خدمات محاسبية مهنية لعملاء مكتب أخر أو لعملاء مكتب محاسبين عموميين آخر لا يخضع لإدارة محاسبين قانونيين إلا إذا اقتنع العضو اقتناعاً تاماً بأن المكتب الطالب للعمل المهنى قد حصل على هذا العمل طبقاً للمعايير الأخلاقية التى تحكم أداء الأعضاء للخدمات المهنية.

القاعدة ٢١٠ : الأتعاب :

- يحق للعضو أن يحدد فى مقابل خدماته الأتعاب التى يرى أنها متناسبة مع العمل الذى قام به .
- ولا يجب أن يتم تحديد الأتعاب على أساس نسبة مئوية أو تكون الأتعاب مشروطة أو متوقفة على تحقق حدث معين ، وبصفة خاصة فيما يتعلق بأعمال المراجعة التى تتطلب إبداء رأى مهنى محايد ، لما لهذا من آثار ضارة على الموضوعية .
- يمكن للعضو أن يقدم خدماته بأتعاب أقل من غيره لضمان حصوله على عمل مهنى بشرط اتخاذ الاحتياطات الكافية لضمان أن العميل لم يخضع للتضليل فيما يتعلق بمدى الخدمات التى تغطيها الأتعاب المخفضة ، وفيما بالمستوى المتوقع للأتعاب المستقبلة لأى عمل يؤدى للعميل .

القاعدة ٢١١ : الحصول على العمل المهنى : Obtaining Professional Work

فى ضوء الإرشادات التى ترد لاحقاً قد يسعى العضو للدعاية عن خدماته أو إنجازاته وقد يقوم بالإعلان عن ذلك بأى طريقة تتفق مع كرامة المهنة Dignity ، ولا يجب أن يعطى هذا الإعلان صورة لا تتفق مع صورة الشخص المهنى الملتزم بمعايير فنية وأخلاقية عالية.

قد تحتوى المادة الدعائية على بيانات واقعية يمكن للعضو إثبات حقيقتها ولكن لا يجب أن تتضمن إيحاءات أو دلالات أو مقارنات تنتقص أو تقلل من شأن أو تسىء إلى خدمات الآخرين .

- لا يجب على العضو تحت أى ظرف من الظروف أن يسعى لترويج خدماته أو خدمات عضو آخر بالطريقة التى تمثل إغراء شديد لعميل مرتقب.

- وفيما يتعلق بأعمال المراجعة أو أعمال إعداد التقارير المالية الأخرى لا يجب على العضو أن يقوم بزيارة شخصية أو يجرى مكالمة تليفونية لإغراء شخص ما ليس عميلاً لديه بغرض الحصول على عمل مهنى من هذا الشخص .

- لا يجب على العضو أن يعطى أو يعرض أى عمولة أو مكافأة أو أتعاب لطرف ثالث فى مقابل الحصول على عميل .

القاعدة ٢١٢ : أسماء المكاتب وعناوين الخطابات : The Names and Letterheads of Practicing Firms أوضحت هذه القاعدة أنه يمكن للعضو أن يمارس المهنة تحت أى اسم أو عنوان يراه مناسباً ويجب أن يكون الاسم والعنوان متسقاً مع كرامة المهنة ، بمعنى ألا يعطى صورة لا تتفق مع صورة الممارسة المهنية المقيدة بمعايير فنية وأخلاقية عالية ، ولا يجب أن يكون اسم المكتب مضللاً ، ويجب أن يتضح من عنوان المراسلات إذا ما كان الشخص هو ممارس فرد أو شريك فى شركة أشخاص ، أو مدى فى حالة المكاتب التى تتخذ شكل شركة مساهمة .

أما القواعد من ٢١٣ ـ ٢١٩ : فتركت خالية للسماح مستقبلاً بإضافة قواعد أخرى.

القاعدة ٢٢٠ : المسئوليات الأخلاقية للأعضاء العاملين فى الصناعة والتجارية Members in Business : العضو العامل فى الصناعة والتجارة عليه واجبات قانونية معينة تجاه مستخدمه ، وعليه واجبات أخلاقية تجاه الجمعية المهنية التى ينتمى إليها ، ويجب عليه أن يلتزم بالمبادئ الأساسية ونفس القواعد الأخلاقية التى يلتزم بها جميع الأعضاء بالجمعية المهنية .

ويجب أن يكون العضو العامل فى الصناعة والتجارة مستقلاً استقلالاً كاملا عن مستخدمه وأن يجتهد دائماً للحفاظ على موضوعيته فى جميع مجالات عمله .

ويجب أن يدرك العضو العامل فى الصناعة والتجارة المشاكل التى قد تنشأ من المعاملات المالية أو العلاقات الشخصية التى قد تؤدى بموجب طبيعتها أو درجاتها إلى تهديد موضوعيته ، وعندما يوجد أى شك فى ذلك فإنه يجب الإفصاح عن هذه العلاقة لصاحب العمل وقد أوضح هذا الدليل الجديد للأخلاقيات المهنية ، أن الأعضاء مطلوب منهم

ليس مجرد الالتزام فقط بحرفية المبادئ والقواعد ولكن يجب أن يلتزموا أيضاً بروح هذا الدليل ، ولا يعنى عدم اشتمال هذا الدليل على سلوك معين مرغوب فيه ضمن الأمثلة المذكورة أن هذا السلوك غير ملزم للأعضاء .

ويتم فرض قواعد هذا الدليل من خلال ثلاث لجان دائمة :

أ ـ لجنة الفحص The Investigation Committee وتهتم ببحث الشكاوى المقدمة ضد سلوك الأعضاء ، وإذ رأت هذه اللجنة أن الأمر لا يستدعى عقوبات رادعة ضد العضوية فإنها تكتفى بإصدار تنبيه وأوامر معينة للعضو يجب أن يلتزم بها ، أما إذا رأت هذه اللجنة أن الأمر يمس الرأى العام Public Concern فإنها تقوم برفع الأمر إلى اللجنة الآتية .

ب ـ لجنة التحقيق Committee of Inquiry وهى اللجنة الوحيدة التى يمكنها تحديد مدى صحة الشكوى ضد العضو المتهم بسوء السلوك ولديها سلطة اتخاذ الإجراءات التأديبية حياله .

جـ ـ لجنة الاستئناف The Appeal Committee يحق للعضو استئناف حكم اللجنة السابقة أمام هذه اللجنة ويمكن للأعضاء الاستفسار من الجمعية المهنية التى ينتمى إليها عن السلوك المهنى السليم إذا كان لديه شكوك تتعلق بالسلوك الأخلاقى فى حالات معينة .

المبحث الثالث

نتائج الدراسة المقارنة والإطار المقترح

أولاً : نتائج الدراسة المقارنة:

١ ـ يجب أن يحتوى أى تنظيم مهنى لمهنة المحاسبة والمراجعة على دستور لأداب وسلوك المهنة .

٢ ـ يجب أن يتولى التنظيم المهنى إصدار دستور آداب وسلوك المهنة .

٣ ـ أن قيام التنظيمات المهنية بإصدار الدستور يجب أن يتواكب مع مقدرتها على إلزام الأعضاء به لما لها من قدرة وهيمنة على تنظيم شئون المهنة ولأنها تمتلك سلطة اتخاذ الإجراءات التأديبية ضد من يخرج على هذا الدستور .

٤ ـ أن التنظيم المهنى فى دول المقارنة كان يتمثل فى الجمعيات المهنية وهما مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى ومجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز .

٥ ـ يتم تعريف الدستور للأعضاء من خلال تدريسه كمادة إلزامية فى جميع الكليات والجامعات الأمريكية أو من خلال التدريب العملى كمحاسب تحت التمرين كما هو الحال فى المملكة المتحدة والدراسة النظرية خلال هذه الفترة لبث الإحساس بالمسئولية تجاه المجتمع ولإرساء القيم الاجتماعية والحضارية لديهم .

٦ ـ أن دستور المهنة يحكم علاقة مزاولى المهنة بالعملاء والزملاء والمجتمع ، وهذا ما ركز على إظهاره بشكل واضح وصريح دستور المهنة فى كل من

الولايات المتحدة والمملكة المتحدة من خلال ما اشتملا عليه من مبادىء ومعايير وقواعد محددة للأخلاقيات المهنية .

ويتضح من استعراض مواد دستور مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر أنه لم يركز على إبراز تلك العلاقات والمبادئ والمعايير بوضوح ، وأن كان الدستور قد اشتمل على القليل منها لأن تركيزه كان على قواعد وإجراءات المحاسبة والمراجعة التى تخضع لنظام خاص فى وضعها فى شكل معايير ويكتفى فى دستور المهنة الإشارة والتأكيد فقط على إلزاميتها حيث يجب أن يركز الدستور الجديد على تنظيم علاقة أعضاء المهنة بالعملاء والزملاء والمجتمع .

ففيما يختص بالعملاء فيجب أن يكون عادلاً وأميناً وصادقاً مع عملائه ، وأن يبذل فى خدماته التى يقدمها لهم العناية المهنية الواجبة لتحقيق أفضل مصلحة لهم بما لا يتعارض مع مسئولياته تجاه المجتمع وعلاقته بالزملاء والحرص على تدعيم التعاون والعلاقات الطيبة معهم وعدم تحقيق مصلحة شخصية حتى يحافظ على ثقة المجتمع فيه وفى جودة الخدمات التى يقدمها .

٧ ـ تشجيع المكاتب على أن تكون المعايير الذاتية لمكاتب المحاسبة والمراجعة أعلى من تلك التى تنص عليها قوانين مزاولة المهنة ودستور المهنة ذاته ، وأن تكون ممارسة التنظيم الذاتى تفوق متطلبات اللوائح والقوانين التى تعتبر حداً أدنى للممارسة.

٨ ـ حتى يمكن للدستور أن يحقق الأهداف المرجوة يجب أن يتضمن مبادئ وقواعد السلوك المهنى التى تكفل تحقيق ذلك .

٩ ـ لا يسرى هذا الدستور على المزاولين فى المكاتب المهنية فقط ولكن يسرى على كل المقيدين بسجل المحاسبين والمراجعين.

١٠ ـ يعتمد الالتزام بمبادئ وقواعد السلوك المهنى بصفة أساسية على الفهم الواعى والتصرفات الإدارية الرشيدة للمحاسبين والمراجعين ، ثم على فرض هذه المبادئ والقواعد عن طريق الزملاء وأخيراً على الإجراءات التأديبية ، إذا لزم الأمر ، التى توقع على المحاسب أو المراجع الذى لا يلتزم بالمبادئ أو القواعد الواردة بهذا الدستور .

١١ ـ يجب أن يتضمن الدستور المقترح ثلاثة أجزاء هى : ـ

- مبادئ السلوك المهنى .
- قواعد آداب وسلوك المهنة.
- تفسير القواعد .

أ ـ مبادئ السلوك المهنى .

وتشمل المسئوليات ، الموضوعية ، الاستقلال ، المصلحة العامة ، الأمانة العناية المهنية ، نطاق وطبيعة الخدمات ومبادئ السلوك المهنى هى الإطار العام الذى تشتق منه قواعد آداب وسلوك المهنة وتمثل المعتقدات الأساسية فى مجال السلوك المهنى ، وتعبر عن اعتراف المهنة بمسئولياتها تجاه العملاء والزملاء والمجتمع ،

وتخدم كمرشد لأعضاء المهنة عند قيامهم بمسئولياتهم المهنية . وتتطلب هذه المبادىء التزاماً مطلقاً بالسلوك المهنى السليم بدرجة أكبر مما تتطلبه اللوائح والقوانين .

ب ـ قواعد آداب وسلوك المهنة .

يجب أن يتضمن الدستور قواعد معينة ملزمة للأعضاء لغرض مبادىء السلوك المهنى فى الواقع العملى والممارسة العملية لمهنة المحاسبة والمراجعة وفى المواقف المختلفة لأن المبادئ الأساسية ذات طبيعة عامة وتستخدم كإطار عام لآداب وسلوك المهنة وقواعد عامة لا تحل المشاكل السلوكية فى مواقف معينة وتتلخص هذه القواعد فى الآتى : ـ الاستقلال والأمانة والموضوعية والمعايير العامة والالتزام بالمعايير ومبادئ المحاسبة ، وسرية معلومات العميل ، والأتعاب المشروطة ، والتعدى على الزملاء باجتذاب عملائهم أو العاملين لديهم والتصرفات الضارة بالسمعة والإعلان والدعاية للحصول على العملاء . والعمولات ، النشاطات التى تتعارض معه الممارسة العامة للمهنة وشكل الممارسة والإسم.

جـ ـ تفسير القواعد .

وهذا التفسير يأتى لشرح كل قاعدة من قواعد آداب وسلوك المهنة السابق الإشارة إليها حتى يكون المزاولين على علم كاف بكل قاعدة من قواعد آداب وسلوك المهنة السابق الإشارة إليها .

١٢ ـ أن قواعد دستور المهنة تتعرض للكثير من التعديل والتغير لتتمشى مع الظروف البيئية والاقتصادية والاجتماعية ونطاق الخدمات والمنافسة وهيكل الممارسة المهنية وهذا الأمر تجاهله دستور المهنة المصرى رغم التغييرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والدولية التى تؤثر على المزاولة المهنية والدستور معاً .

مراجع البحث :ـ

١ ـ وافق مجلس الشعب على الاتفاقية بجلسته المنعقدة بتاريخ ١٩٩٥/٤/١٦ ونشرت فى الجريدة الرسمية العدد ٢٤ (تابع) فى ١٥ يونيه ١٩٩٥ .

٢ ـ دكتور نبيل حشاد ـ الجات ومستقبل الاقتصاد العالمى والعربى ـ دار النهضة العربية ١٩٩٥ .

3 - American Institute of Certified public Accountants - The Code of Professional Conduct of the American Institute of Certified public Accountants - New York : AICPA 1998 - PP 1 - 30 .

٤ ـ يرجع تفصيلاً فى هذا الموضوع إلى :

■ عوض لبيب فتح الله ـ دراسة مقارنة للتنظيم المهنى لمهنة المحاسبة والمراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وجمهورية مصر العربية رسالة دكتوراه ـ كلية التجارة ـ جامعة الإسكندرية ١٩٩٣ ـ ص ١١٥ ـ ١١٨ .

5 - Institute of Chartered Accountants in England and Wales. "New Guide to Professional Ethics" Accountancy (March 1992),

الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

دكتور/محمد عباس بدوى
أستاذ المحاسبة والضرائب ـ كلية التجارة ـ جامعة الاسكندرية
عميد كلية التجارة (السابق) بدمنهور

رغبة من المشرع فى إحكام تحصيل الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين الذين يزاولون نشاطاً تجارياً أو صناعياً قرر المشرع الأخذ بنظام الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة ، ومؤدى هذا النظام قيام بعض الجهات بخصم أو تحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة عندما تتعامل مع من يزاولون النشاط التجارى والصناعى الذى يخضع إيراده للضريبة ، وتوريد هذه المبالغ إلى مأموريات الضرائب التابعة لها هؤلاء الأشخاص فى مواعيد معينة ، أو قيام الممول بأداء دفعة مقدمة تحت حساب الضريبة .

وقد تناول القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الأحكام المنظمة لهذه العمليات فى المواد (٥٩ ، ٦٠ ، ٦١ ، ٦٢ ، ٦٣ ، ٦٤ ، ٦٥ ، ٦٦ ، ٦٧ ، ٦٨ ، ٦٩) ، وباستقراء تلك المواد يتضح أنها تتناول ثلاثة أنظمة يتم من خلالها الحصول على مبالغ من تحت حساب الضريبة لحين الربط وتحديد الضريبة واجبة الأداء ثم إجراء التسوية اللازمة ، ويمكن عرض الأنظمة الثلاثة على نحو ما سيرد فى الفرعيات التالية :

أولاً : نظام الخصم تحت حساب الضريبة :

يتناول هذا النظام المبالغ التى تلتزم الجهات والمنشآت التى يحددها القانون بخصمها من المبالغ التى تقوم بدفعها مقابل معاملاتها مع الأشخاص الذين يزاولون النشاط التجارى والصناعى ، وقد حددت المادة (٥٩) من القانون الجهات الملتزمة بالخصم ، حيث تنص بأنه :

****

على الجهات والمنشآت المبينة فيما بعد أن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أى شخص من أشخاص القطاع الخاص .

ويصدر بتحديد هذه النسبة قرار من الوزير بما لا يتجاوز ٥٪ من هذا المبلغ وذلك تحت حساب الضريبة التى تستحق على هؤلاء الأشخاص ويستثنى من ذلك الأقساط التى تسدد لشركات التأمين .

١ ـ وزارت الحكومة ومصالحها ، ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة والهيئات القومية الاقتصادية أو الخدمية وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام وشركات الأموال والمنشآت والشركات الخاضعة لقوانين الاستثمار وشركات الأشخاص التى جاوز رأس مالها خمسين ألف جنيه أياً كان شكلها القانونى والشركات والمنشأة بمقتضى قوانين خاصة والشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة وفروع الشركات الأجنبية ومخازن الأدوية ومكاتب الاستيراد والجمعيات التعاونية والمؤسسات الصحفية والمعاهد التعليمية والنقابات والروابط والأندية ومراكز الشباب والاتحادات والمستشفيات والفنادق والجمعيات والمؤسسات الأهلية على اختلاف أغراضها : والمكاتب المهنية ومكاتب التمثيل الأجنبية ومنشآت الإنتاج السينمائى والمسارح ودور اللهو وصناديق التأمين الخاصة المنشأة بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو بأى قانون آخر .

٢ ـ الجهات والمنشآت الأخرى التى يصدر بتحديدها قرار من الوزير .

وتلتزم هذه الجهات والمنشآت بتوريد المبالغ التى تم خصمها إلى المصلحة طبقاً للإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، وتلتزم الجهة أو المنشأة التى لم تقم بخصم أو توريد المبالغ إليها بأن تؤدى للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يرتبط بها من مقابل تأخير .

****

ويستفاد من نص المادة سالفة الذكر ما يلى :ـ

١ ـ الجهات التى تتولى عملية الخصم : حدد المشرع الجهات الملتزمة بالخصم على النحو التالى : ـ

(أ) الجهات التى أوردها البند (١) من المادة (٥٩) على سبيل الحصر .

(ب) الجهات التى حددها قرار وزير المالية رقم (٥٣٥) لسنة ٢٠٠٥ ، حيث تلتزم الجهات التالية بالخصم تحت حساب الضريبة على النشاط التجارى والصناعى التى يزيد رقم أعمالها السنوى على ٢٥٠ ٠٠٠ جنيه طبقاً لقائمة الدخل :

(١) منشآت المقاولات والتوريدات .
(٢) مكاتب التصدير .
(٣) الوكلاء التجاريون .
(٤) وكالات السفر والمنشآت والمكاتب السياحية .
(٥) منشآت النقل السياحى .
(٦) منشآت الإنتاج التليفزيونى والمسرحى والإذاعى .
(٧) المنشآت الصناعية المقيدة بالسجل الصناعى وفقاً لأحكام القانون رقم (٢٤) لسنة ١٩٧١ فى شأن السجل الصناعى ، وكذلك

المنشآت التى لا تخضع لأحكام القانون المشار إليه إذا كانت تزاول أحد أوجه النشاط المدرجة فى القوائم التى يصدر بها قرار من وزير الصناعة بالاتفاق مع وزير المالية .

٢ ـ **الجهات التى يسرى عليها نظام الخصم :** حدد المشرع الجهات التى يسرى عليها نظام الخصم بأى شخص من أشخاص القطاع الخاص ، ولذلك لا يسرى هذا الخصم على شركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام ، كما تقضى المادة (٦٠) بأن يعفى أشخاص القطاع الخاص من الخضوع لأحكام نظام الخصم تحت حساب الضريبة إذا ثبت للمصلحة أن لديها سجلا منتظماً تلتزم بموجبه بأداء المبالغ الربع سنوية المدفوعة مقدماً وفقاً لنظام الدفعات المقدمة الذى سنعرض أحكامه حالاً .

٣ ـ **العمليات التى يسرى الخصم بشأنها ،** تتمثل العمليات التى يسرى عليها نظام الخصم فى كل من عمليات العمولة والسمسرة وعمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمات والتى تزيد قيمتها عن ٣٠٠ جنيه .

٤ ـ **النسب التى يتم خصمها :** تحدد هذه النسب بما جاء بقرار وزير المالية رقم (٥٣٧) على النحو التالى :

١ ـ نشاط المقاولات والتوريدات فيما عدا توريد المحاصيل البستانية للحكومة والقطاع العام من مالك الغراس فى حدود غراسهم نسبة ٠,٥ ٪

٢ ـ المشتريات نسبة ٠,٥ ٪

٣ ـ (أ) الخدمات نسبة ٢ ٪

(ب) المبالغ التى تدفعها الجمعيات التعاونية للنقل بالسيارات لأعضائها مقابل النقل بسياراتهم نسبة ٠,٥ ٪

(ج) الوكالة بالعمولة والسمسرة نسبة ٥ ٪.

(د) الخصومات والمنح والعمولات التى تمنحها شركات الدخان والأسمدة نسبة ٥ ٪

(هـ) جميع الخصومات والمنح والعمولات التى تمنحها شركات البترول لموزعيها نسبة ٢ ٪

٥ ـ **توريد المبالغ التى تم خصمها :** حددت المادة (٨٢) من اللائحة التنفيذية للقانون الإجراءات التى يتم اتباعها لتوريد المبالغ التى تم تحصيلها على النحو التالى :-

(أ) يتم التوريد على النموذج رقم (٤١ خصم وتحصيل) مرفقاً به الشيك أو النقدية أو من خلال قنوات الدفع الالكترونية التالية :-

- التحويلات البنكية للممولين الذين لديهم حسابات بالبنوك مع إخطار المصلحة بإشعار إضافة بالاتفاق مع هذه البنوك والربط على شبكة معلومات المصلحة باستخدامها فى الأخطار.
- استخدام الكروت الذكية

فى إدراج مدفوعات الممول على الكروت على أن يتم تسليم القيمة إما لمندوب المصلحة أو بتوفير القارئ وبرنامج التحويل المالى لدى الجهة أو الممول ، وأن يتم السداد من خلاله ثم تفريغ محتوياته بعد ذلك .

- استخدام شبكة بنك أو بنوك معينة أو الهيئة القومية للبريد التى تتفق معها المصلحة على السماح للممول بالسداد لدى منافذها .

(ب) يتم التوريد فى موعد أقصاه آخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام.

(ج) أن يتم التوريد إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة المستحقة ويجب أن يتضمن النموذج رقم (٤١ خصم وتحصيل) بيانات الممول من واقع البطاقة الضريبية ، وأن يحدد به بدقة رقم التسجيل الضريبى / رقم الملف / المأمورية المختصة / طبيعة التعامل ، كما يجب استيفاء بيانات الشيك من حيث التوقيعات والبنك المسحوب عليه واسم وصفة الموقعين على النموذج المعد لذلك .

ثانياً : نظام التحصيل تحت حساب الضريبة :

يتناول هذا النظام المبالغ التى تقوم بتحصيلها بعض الجهات الحكومية عند قيامها بتقديم الخدمات المنوطة بها ، وذلك بهدف كشف الملتزمين ضريبياً والحيلولة دون التهرب الضريبى ، وقد حددت المواد (٦٦ ، ٦٧ ، ٦٨ ، ٦٩) من القانون أربع جهات تلتزم باتباع ذلك النظام ، وذلك على النحو التالى [1] : ـ

١ ـ جهات منح التراخيص تتطلب مزاولة بعض الأنشطة التجارية والصناعية الحصول على ترخيص من الجهة الحكومية المختصة وقد ألزم المشرع قيام تلك الجهات بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة من الشخص الذى تصدر أو تجدد له التراخيص ، حيث تقضى المادة (٦٦) من القانون بأنه :

---

(١) باستقراء هذه المواد يتضح أنها باستثناء المادة (٦٦) تلزم الجهات التى بينتها بأن تحصل مبالغ تحت حساب الضريبية من « أشخاص القانون الخاص » ، ولم توضح اللائحة المقصود بأشخاص القانون الخاص ، ذلك بالرغم من التساؤلات والآراء العديدة التى طرحت عند مناقشة مشروع القانون بجلسة مجلس الشعب الحادية والثمانين بتاريخ ٢٠٠٥/٥/٨ والتى انتهت بالموافقة على استبدال عبارة «أشخاص القانون الخاص» ، بعبارة «أشخاص القطاع الخاص »، التى وردت بمشروع القانون ، بعد القول بأن قطاع الأعمال العام ـ سيادة الرئيس ـ هو من أشخاص القانون الخاص وهو الخاضع للقانون رقم ١٥٩ ، وبطبيعة الحال هذا القول يجانبه الصواب لأن قطاع الأعمال العام يخضع للقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ وليس للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، وعلى ذلك فإنه إذا ما تم الأخذ بما انتهى إليه الرأى على أساسه تمت الموافقة على تلك المواد لاقتصر تطبيق المادة (٦٦) فقط على نظام التحصيل تحت حساب الضريبة بالنسبة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، أما المواد الأخرى فيتم تطبيقها بالنسبة للضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية ، وفى رأينا أن هذا لم يكن فى يقين المشرع عند وضع هذه المواد ، ولذلك ـ من وجهة نظرنا ـ يتم تطبيق نظام التحصيل تحت حساب الضريبة بالنسبة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين مع التوصية باتخاذ ما يلزم من الناحية التشريعية لتدعيم ذلك .

على الجهات التى تمنح تراخيص للاتجار بالجملة فى الخضر والفاكهة والحبوب وغيرها من المواد الغذائية أو تلك التى تمنح تراخيص لمزاولة الأنشطة الحرفية أن تحصل عند تجديد الترخيص مبلغاً تحت حساب الضريبة ممن يصدر باسمه التجديد ويحظر على تلك الجهات تجديد الترخيص إلا بعد تحصيل هذا المبلغ .

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠ ٪ من رسم التجديد . . .

ويستفاد من نص المادة سالفة الذكر ما يلى : -

(أ) الجهات التى تتولى عملية التحصيل ، وهى الجهات المعنية بإعطاء الترخيص اللازم لمزاولة النشاط وهى جهات متعددة حسب طبيعة النشاط .

(ب) الجهات التى يسرى عليها نظام التحصيل ، حدد المشرع الجهات التى يسرى عليها نظام التحصيل تحت حساب الضريبة على النحو التالى : -

- مزاولو نشاط الاتجار بالجملة فى الخضر والفاكهة والحبوب وغيرها من المواد الغذائية.
- مزاولو الأنشطة الحرفية .

(جـ) المبلغ الذى يتم تحصيله ، تحدد هذا المبلغ وفقاً لما جاء بقرار وزير المالية رقم (٥٣٦) بما يعادل ١٠٪ من الرسم المقرر لتجديد الترخيص .

٢ - **أماكن الذبح** ، تتولى المجازر عمليات الذبح مقابل رسوم يقررها القانون ، وذلك لضمان سلامة الذبيحة وتوفير الظروف الصحية التى تكفل صلاحية اللحوم للاستخدام الآدمى ، وقد ألزم المشرع الضريبى قيام المجازر بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة ، حيث تقضى المادة ٦٨ بأنه :

على المجازر عند قيامها بالذبح لحساب أشخاص القانون الخاص الخاضعين للضريبة أن تحصل مع رسوم الذبح المقررة مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة ، وذلك عن كل رأس من الذبائح .

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠ ٪ من قيمة الرسم .

ويستفاد من نص المادة سالفة الذكر ما يلى :

(أ) الأشخاص الذين يسرى عليهم نظام التحصيل تحت حساب الضريبة ، حدد المشرع الأشخاص الذين يسرى عليهم هذا النظام بأشخاص القانون الخاص الخاضعين للضريبة والذين يتم الذبح لحسابهم .

(ب) المبلغ الذى يتم تحصيله ، تحدد هذا المبلغ وفقاً لما جاء بقرار وزير المالية رقم (٥٣٦) بواقع ١٠ ٪ من

رسم الذبح المقرر .
هذا وقد حدد قرار وزير المالية رقم (٥٣٦) إجراءات توريد المبالغ التى تم تحصيلها بمعرفة الجهتين سالفى الذكر ، حيث توضح المادة الرابعة أن يتم ما يلى :

- توريد ما تم تحصيله إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل لحساب الضريبة فى موعد أقصاه أخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام .
- أن يتم التوريد بشيك مصحوباً بالنموذج (٤١) (خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة) موضحاً به قيمة إجمالى المبالغ المحصلة من كل ممول على حدة التى تمت خلال الثلاثة أشهر السابقة .

٣ ـ مصلحة الجمارك ، وهى الجهة التى تتولى الإجراءات التى تؤدى إلى السماح بالإفراج عن البضائع المستوردة من الدائرة الجمركية مقابل الرسوم التى يقررها قانون الجمارك ، وقد ألزم المشرع الضريبى قيام مصلحة الجمارك بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة حيث تقضى المادة (٦٧) من القانون بأنه :

****

على مصلحة الجمارك أن تحصل من أشخاص القانون الخاص نسبة من قيمة وارداتهم من السلع المسموح بتوريدها للبلاد للاتجار فيها أو تصنيعها وذلك تحت حساب الضريبة التى تستحق عليهم .
وفى حالة التنازل عن هذه السلع وتظهير مستنداتها إلى الغير يتم تحصيل نسبة من كل من المتنازل إليه ومن أطراف التظهير .
ويصدر بتحديد هذه النسب قرار من الوزير بما لا يجاوز ٢ ٪ من قيمة الواردات ويتم تحصيل تلك النسب مع الضرائب الجمركية على هذه السلع وبذات إجراءات تحصيلها .

****

ويستفاد من نص المادة سالفة الذكر ما يلى :

(أ) الأشخاص الذين يسرى عليهم نظام التحصيل ، حدد المشرع الأشخاص الذين يسرى عليهم نظام التحصيل تحت حساب الضريبة على النحو التالى :

- المستوردون من أشخاص القانون الخاص .
- المتنازل والمتنازل إليه فى حالة التنازل عن الرسالة المستوردة .
- أطراف التظهير فى حالة تظهير مستندات الشحن إلى الغير .

(ب) النسبة التى يتم تحصيلها ، تحدد هذه النسبة وفقاً لما جاء بقرار وزير المالية رقم (٥٣٤) بواقع ٠,٥ ٪ من قيمة الواردات وفى حالة التنازل على السلعة المستوردة أو تظهير

مستنداتها ، يتم تحصيل ذات النسبة من كل من المتنازل والمتنازل إليه .

(جـ) توريد المبالغ التى تم خصمها ، حدد قرار وزير المالية رقم (٥٣٤) الإجراءات التى يتم اتباعها لتوريد المبالغ التى تم تحصيلها ، حيث تقضى المادة الثانية من هذا القرار على ما يلى :-

- قيام مصلحة الجمارك بتوريد ما تم تحصيله إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل لحساب الضريبة فى موعد أقصاه أخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام.
- أن يرفق بالشيك نموذج (٤١) (خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة) مع بيان إجمالى المبالغ المحصلة من المستوردين أو المتنازل إليهم خلال الثلاثة أشهر السابقة موضحاً به اسم كل مستورد ومتنازل إليه والمبالغ المحصلة من كل منهم ، وكذلك صورة شهادة الإجراءات الخاصة بكل مستورد أو متنازل إليه .

٤ ـ **أقسام المرور** ، تتولى أقسام المرور إصدار أو تجديد أو نقل رخصة تسيير أى نوع من السيارات مقابل الرسم المقرر ، وقد ألزم المشرع الضريبى قيام أقسام المروربتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة حيث تقضى المادة (٦٩) من القانون بأنه :

****

على أقسام المرور الامتناع عن تجديد أو نقل رخصة تسيير سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأى شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه .

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠٪ من الرسم المقرر للترخيص المفروض بقانون المرور الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٢ ، ويتم تحصيل ذلك المبلغ دفعة واحدة أو على أقساط طبقاً للقواعد المنظمة لسداد الضريبة المفروضة على السيارة وفقاً لقانون المرور .

****

يستفاد من نص المادة سالفة الذكر ما يلى :

(أ) الأشخاص الذين يسرى عليهم نظام التحصيل تحت حساب الضريبة ، حدد المشرع الأشخاص الذين يسرى عليهم هذا النظام بمالكى سيارات الأجرة أو النقل من أشخاص القطاع الخاص.

(ب) المبلغ الذى يتم تحصيله ، تحدد هذا المبلغ وفقاً لما جاء بقرار وزير المالية رقم (٥٣٣) بواقع ١٠ ٪ من الرسم المقرر للترخيص المفروض بقانون المرور الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣ .

(جـ) توريد المبالغ التى تم تحصيلها ، حدد قرار وزير المالية رقم (٥٣٣) الإجراءات التى يتم

إتباعها لتوريد المبالغ التى تم تحصيلها ، حيث تقضى المادة الثانية من هذا القرار بقيام أقسام المرور بتوريد ما تم تحصيله بشيك إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل لحساب الضريبة كل ١٠ أيام من تاريخ التحصيل مرفقاً به نموذج ٤١٠ (خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة) مع بيان السيارات الأجرة والنقل التى يتم تجديد أو نقل رخصها خلال هذه المدة وأسماء ومحل إقامة المرخص باسمه السيارة .

ثالثاً : الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة :

ألغى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نظام الإضافة ، كما استحدث القانون نظام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة كبديل عن نظام الخصم تحت حساب الضريبة ، وذلك تمشياً مع الأعراف العالمية فى هذا الشأن ، حيث ترى هذه الأعراف أن نظام الدفعات المقدمة بعد أكثر ملاءمة للممول من نظام الخصم تحت حساب الضريبة [(١)].

وأهم ما يميز نظام الدفعات المقدمة أنه نظام اختيارى يخول المشرع الممول اتباع هذا النظام أو اتباع نظام الخصم والتحصيل لحساب الضريبة ، حيث تنص المادة (٦٢) من القانون على أنه :

****

للممول أن يختار بين نظام الخصم تحت حساب الضريبة وفقاً للمادة (٥٩) من هذا القانون ، وبين الالتزام بأحكام نظام الدفعات المقدمة المنصوص عليه فى هذا الفصل .

ويكون الاختيار بموجب طلب يقدمه الممول إلى مأمورية الضرائب المختصة قبل ستين يوماً على الأقل من بداية الفترة الضريبية التى يرغب فى تطبيق نظام الدفعات المقدمة ابتداء منها .

وعلى المصلحة أن ترد على طلب الممول بقرارها فى شأن الطلب خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه ويعتبر عدم الرد خلال هذه المدة رفضاً للطلب.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون النموذج الذى يقدم عليه الطلب والمستندات التى يجب إرفاقها به والإجراءات التى تتبع فى إخطار الممول بقرار المصلحة فى شأنه.

****

وإلى جانب المادة سالفة الذكر ، فقد تناول القانون الأحكام الخاصة بنظام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة فى المواد (٦١ ، ٦٣ ، ٦٤ ، ٦٥) ومن استقراء هذه المواد يمكننا إلقاء الضوء على الإطار العام لهذا النظام على النحو التالى :

١ ـ مضمون نظام الدفعات المقدمة ، أوضحت المادة (٦١) أن المقصود بنظام الدفعات المقدمة هو قيام الممول بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه عن القدرة الضريبية ، وذلك بواقع ٦٠٪ من أخر ضريبة أقرها الممول ، أو الضريبة التى يقدرها عن السنة التي يرغب فى تطبيق نظام الدفعات عليها إذا كان الممول لم

(١) راجع تقرير اللجنة المشتركة من لجنة الخطة والموازنة ومكتب لجنة الشئون الدستورية والتشريعية عن مشروع قانون بإصدار قانون الضريبة على الدخل ، مرجع سابق ص ١٨ .

يسبق أن تقدم بإقرار ضريبى ، أو كان الإقرار الضريبى الذى تقدم به عن الفترة الضريبية السابقة على تقديم الطلب يتضمن خسارة .

٢ - طلب الممول التمتع بنظام الدفعات المقدمة ، أوضحت المادة (٨٣) من اللائحة التنفيذية للقانون أن يكون طلب الممول على النموذج رقم (١ دفعات مقدمة) الذى يرفق به ، بيان آخر ضريبة واجبة الأداء من واقع آخر إقرار ضريبى أو اتفاق مباشر أو قرار لجنة داخلية أو قرار لجنة طعن أو حكم محكمة أو قرار لجنة تصالح وبيان بالضريبة المقدرة إذا كان الممول لم يسبق له تقديم إقرار ضريبى أو إذا كانت الفترة الضريبية السابقة على تقديم الطلب تتضمن خسارة.

٣ - إخطار الممول بالموافقة على تطبيق نظام الدفعات المقدمة أوضحت المادة (٨٤) من اللائحة التنفيذية للقانون أن تقوم المأمورية المختصة بإخطار الممول خلال ٦٠يوماً من تاريخ تقديم الطلب فى حالة الموافقة بخضوعه لنظام الدفعات المقدمة ، وتقدم الموافقة على النموذج رقم (٢ دفعات مقدمة) وفى هذه الحالة يعد هذا الإخطار بمثابة شهادة لفترة ضريبية واحدة على أن يعد عدم الرد على طلب الممول خلال مدة ٦٠ يوم رفضا لطلبه .

٤ - طريقة سداد الدفعات المقدمة ، أوضحت المادة (٦٣) من القانون ، وكذلك المواد (٨٤ ، ٨٥ ، ٨٦ ، ٨٧) من اللائحة التنفيذية للقانون الأحكام الخاصة بسداد الدفعات المقدمة ، وذلك على النحو التالى :

(أ) يلتزم الممول بأن يسدد النسبة المقررة (٦٠٪) على ثلاث دفعات متساوية ، تسدد كل دفعة منها على التوالى فى مواعيد لا تجاوز ٦/٣٠، ٩/٣٠ ، ١٢/٣١ من كل عام .

(ب) يجوز للممول بعد أداء الدفعة الثانية إخطار المصلحة - على النموذج (٣دفعات مقدمة) - بخفض القسط الثالث أو عدم أدائه إذا تبين له أن أرباحه عن العام الكامل ستكون أقل من الأرباح المقدرة عن العام السابق عليه ،

(ج) يجوز للممول تخفيض عدد الدفعات عندما تكون المدة المتبقية بعد تقديم الطلب أقل من اثنى عشر شهراً .

٥ - تسوية المبالغ المدفوعة بنظام الدفعات المقدمة ،

تتم تسوية المبالغ المدفوعة تطبيقاً لنظام الدفعات المقدمة عند تقديم الإقرار السنوى وقد يترتب على ذلك أحد الاحتمالات التالية :

- أن تكون الضريبة المستحقة من واقع الإقرار أكبر من الضريبة المدفوعة مقدماً تحت حساب الضريبة ، وفى هذه الحالة يلتزم الممول بسداد الجزء المتبقى من الضريبة المستحقة بعد خصم ما سبق أن أداه من دفعات مقدمة مضافاً إليها عائد سنوى محسوباً وفقاً لسعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى على أن يخصم منه ٢ ٪ مع استبعاد كسور الشهر والجنيه .

- أن تكون الضريبة المستحقة من واقع الإقرار أقل من الضريبة المدفوعة مقدماً

تحت حساب الضريبة ، وفى هذه الحالة يكون للممول الحق فى طلب استرداد المبالغ المستحقة له كما تقضى المادة (١١٢) من القانون وتلتزم مصلحة الضرائب برد هذه المبالغ خلال ٤٥ يوماً من تاريخ طلب الممول ، وإلا استحق عليها مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوماً منه ٢٪ .

٦ ـ عدول الممول عن اختيار نظام الدفعات المقدمة ،

سمح المشرع للممول الرجوع فى طلب اختيار نظام الدفعات المقدمة وفى هذه الحالة يلتزم بنظام الخصم تحت حساب الضريبة وقد أوضحت المادة (٦٤) من القانون والمادتان (٨٦ ، ٨٧) من اللائحة التنفيذية للقانون أحكام ذلك على النحو التالى :ـ

(أ) يقدم الممول عدوله عن اختيار نظام الدفعات المقدمة إلى مأمورية الضرائب المختصة على النموذج رقم (٤ دفعات مقدمة فى حالة توافر الشرطين الآتيين :

الشرط الأول : أن يكون الممول قد طبق نظام الدفعات المقدمة خلال سنة كاملة على الأقل وأن يكون قد سدد جميع المستحقات المقررة وفقاً لهذا النظام .

الشرط الثانى : أن يتقدم الممول بطلب إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال تسعين يوماً على الأقل سابقة على بدء السنة الضريبية التى يرغب العدول عن نظام الدفعات المقدمة اعتبارا منها .

(ب) فى حالة عدم توافر الشروط السابقة يرفض طلب الممول ، وتقوم مأمورية الضرائب المقدم لها الطلب بإخطار الممول برفض طلبه خلال ٦٠ يوما من تاريخ تقديمه على النموذج رقم (٥ دفعات مقدمة) ، ويعد عدم الإخطار خلال المدة المقررة قبولا لطلب الممول .

٧ ـ إعفاء الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة ،

تقرر الفقرة الأولى من المادة (٦٥) من القانون إعفاء الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة فى أى من الحالتين التاليتين :

(أ) تكبد الممول خسارة ضريبية لمدة سنتين متتاليتين.

(ب) تغيير الشكل القانونى للمنشأة .

ويكون إخطار الممول بالإعفاء من تطبيق نظام الدفعات المقدمة على النموذج رقم (٦ دفعات مقدمة).

٨ ـ حرمان الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة ،

تقرر الفقرة الثانية من المادة (٦٥) من القانون حرمان الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة إذا تبين لها وجود فروق جوهرية بين تقديرات الممول لأرباحه وبين الأرباح الفعلية التى خضعت للضريبة فى كل سنة يطبق فيها النظام ، وعليها فى هذه الحالة إخطار الممول بذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول على النموذج رقم (٧ دفعات مقدمة).

المعاملة الضريبية للمشروعات

العاملة فى المناطق الحرة فى ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

سهام موريس رزق الله

محاسب قانونى ومستشار ضريبى ـ عضو جمعية إدارة الأعمال العربية

عضو الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب

مقدمة :

نظرية النطاق المكانى للاستثمار (المناطق الحرة)

تستمد نظرية النطاق المكانى فى الاستثمار فى المناطق الحرة سندها ومبادئها من طبيعة المناطق الحرة والأغراض التى أنشئت من أجلها والتى تناولها الباحث تفصيلاً عندما تناول المناطق الحرة ، كما تستمد هذه النظرية سندها من نصوص التشريعات التى تنظم الاستثمار فى المناطق الحرة ، وطبقاً لذلك فإن مزاولةمشروعات الاستثمار لنشاطها خارج المناطق الحرة يفقدها سندها فى الحصول على الإعفاءات والحوافز والتيسيرات الضريبية وغير الضريبية الواردة فى هذا القانون .

ومما سبق يتضح الآتى :

١ ـ إن الإعفاءات المقررة للمشروعات المقامة بالمناطق الحرة مرتبطة بالنطاق المكانى لموقع وحدود المناطق الحرة .

٢ ـ أن الإعفاءات المقررة للمشروعات المقامة بالمناطق الحرة مرتبطة بالنطاق المكانى والزمانى بالغرض والتراخيص الممنوحة لها والفترة الزمنية لسريان هذه التراخيص والأغراض الممنوحة من أجلها .

٣ ـ إن الإعفاء مصدره نص تشريعى يحدد نطاق هذا الإعفاء وحدوده وعلى ذلك أن إذا ما تبين خروج مشروعات الاستثمار عن النطاق المكانى انسحب عنها الإعفاءات والمزايا والتيسيرات الضريبية وغير الضريبية وقد تعاقبت قوانين الاستثمار المتتالية وتضمنت جميعها النص على إعفاء المشروعات العاملة فى المناطق الحرة من كافة الضرائب والرسوم ، ولكن كان هذا مرتبطاً كما تقدم من نظرية النطاق المكانى أى أن هذا الإعفاء قاصر على ميا تزاوله هذه

المشروعات من أنشطة مرخص بها رددته المواد (٤٦) من القانون رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٤ والمادة (٣٧) من القانون رقم (٢٣٠) لسنة ١٩٨٩ والمادة (٣٥) من القانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ وهذا الأمر تتداركه المشروعات العاملة فى هذا النطاق فخرجت عنه بشكلين :

أ) مخالفة التراخيص الممنوحة لها ، وبالتالى خرجت عن مظلة الإعفاء الواردة فى هذا القانون .

ب) امتداد نشاطها إلى خارج النطاق المكانى وبالتالى زال عنها سبب التمتع بالإعفاء .

وسيحاول الباحث الإجابة على السؤال الثانى المتعلق باختيار الباحث لموضوع المناطق الحرة ومناقشة منهج المشرع فى استثناء بالإعفاء الكامل من الضرائب والرسوم .

وفى ضوء ما انتهينا إليه من إجابة السؤال الأول فإن المناطق الحرة تعتبر خارج سيادة الإقليم من الناحية الجمركية والضريبية حسب الأصل ومن ثم طبيعتها تتطلب أن تكون أيضاً خارج نطاق الإقليم وخارج سياج وقاعدة الإقليمية فى معاملتها الضريبية وهذا يتطلب تحريرها من الخضوع للضرائب والرسوم حتى تستطيع أن تكون على نفس مستوى المنافسة لباقى المناطق الحرة العالمية وبالتالى تستطيع هذه المناطق أن تقوم بدور فعال فى تنمية حصة الدولة أو المنطقة فى الصادرات العالمية فبحسب الأصل المناطق الحرة تنشأ عالمياً لتكون نقطا للتجارة الدولية حيث إن هذه الأماكن وهذه المناطق هدفها التصدير إلى العالم الخارجى ومن ثم فإن إعفائها من الضرائب والرسوم حتمية لنجاح نشاطها وأداة فعالة فى قدرتها على تحقيق هدفها و الاطلاع بدورها .

المبحث الأول

النصوص الواردة فى القانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ بشأن المعاملة الضريبية للمشروعات العاملة فى المناطق الحرة

مادة ٣١ :

يختص مجلس إدارة المنطقة الحرة العامة بالموافقة على إقامة المشروعات ويصدر بالترخيص للمشروع بمزاولة النشاط قرار من رئيس مجلس إدارة المنطقة ، ويجب أن يتضمن الترخيص بيانا بالأغراض التى منح من أجلها ومدة سريانه ومقدار الضمان المالى الذى يؤديه المرخص له ، ولا يجوز النزول عن الترخيص كليا أو جزئياً إلا بموافقة الجهة التى أصدرته ، ويكون رفض منح الترخيص أو عدم الموافقة على النزول عنه بقرار مسبب ويجوز لصاحب الشأن أن يتظلم منه إلى الجهة الإدارية المختصة طبقاً للقواعد والإجراءات التى تبينها اللائحة التنفيذية لهذا القانون ولا يتمتع

المرخص له بالإعفاءات أو المزايا المنصوص عليها فى هذا القانون إلا فى حدود الأغراض المبينة فى الترخيص .

مادة ٣٢ :

مع مراعاة الأحكام التى تقررها واللوائح بشأن منع تداول بعض البضائع أو المواد لا تخضع البضائع تصدرها مشروعات المنطقة الحرة إلى خارج البلاد أو تستوردها لمزاولة نشاطها للقواعد الخاصة بالاستيراد والتصدير ولا للإجراءات الجمركية الخاصة بالصادرات والواردات ، كما لا تخضع للضرائب الجمركية والضريبة العامة على المبيعات وغيرها من الضرائب والرسوم ، وتعفى من الضرائب الجمركية والضريبة العامة على المبيعات وغيرها من الضرائب والرسوم جميع الأدوات والمهمات والآلات ووسائل النقل الضرورية اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به للمشروعات داخل المناطق الحرة عدا سيارة الركوب وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون إجراءات نقل البضائع وتأمينها من بدء تفريغها حتى وصولها إلى المناطق الحرة وبالعكس وللجهة الإدارية المختصة السماح بإدخال البضائع والمواد والأجزاء والخامات المحلية والأجنبية المملوكة للمشروع أو للغير من داخل البلاد إلى المنطقة الحرة بصفة مؤقتة لإصلاحها أو لإجراء عمليات صناعية وإعادتها لداخل البلاد دون خضوعها لقواعد الاستيراد المطبقة ، ذلك النحو على الذى تبينه اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، ويتم تحصيل الضريبة الجمركية على قيمة الإصلاح وفقاً لأحكام القوانين الجمركية ، ويطبق حكم المادة ٣٢ من هذا القانون فى شأن العمليات الصناعية .

مادة ٣٥ :

لا تخضع المشروعات التى تقام فى المناطق الحرة والأرباح التى توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية فى مصر .

ومع ذلك تخضع هذه المشروعات لرسم سنوى مقداره ١٪ (واحد فى المائة) من قيمة السلع عند الدخول بالنسبة لمشروعات التخزين ومن قيمة السلع عند الخروج بالنسبة لمشروعات التصنيع والتجميع ، وتعفى من هذا الرسم تجارة البضائع العابرة (ترانزيت) المحددة الوجهة . وتخضع المشروعات التى لا يقتضى نشاطها الرئيسى إدخال أو إخراج سلع الرسم سنوى مقداره ١٪ (واحد فى المائة) من إجمالى الإيرادات التى تحققها وذلك من واقع الحسابات المعتمدة من أحد المحاسبين القانونيين وفى جميع الأحوال تلتزم المشروعات بأداء مقابل الخدمات التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، وطبقاً للنصوص المتقدمة تعفى المناطق الحرة من :

(أ) الضرائب الجمركية والضريبة العامة على المبيعات بالنسبة لمستلزمات نشاطها .

(ب) تعفى من ضريبة الدمغة ومن رسوم التوثيق والشهر ولا تخضع للضرائب الجمركية والضريبة العامة على المبيعات عن صادراتها وكذلك لا تخضع لقوانين الضرائب والرسوم السارية فى مصر فى حدود النطاق المكانى والنشاط المرخص لها به .

المبحث الثانى

المشاكل التى ثارت بشأن التمتع بالإعفاءات المقررة فى القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧

وتتلخص هذه المشاكل فيما يلى :

أ - انتقال المشروع من المنطقة الحرة إلى داخل البلاد وفى هذه الحالة يستكمل المدد المقررة للإعفاء الواردة لهذا المشروع .

ب - إذا انتقل المشروع من خارج المنطقة الحرة إلى داخل فأنه يسرى عليه الأحكام المنظمة للمناطق الحرة .

جـ - تأجير الآلات والمعدات من المناطق الحرة للعمل داخل البلاد وقد درجت المصلحة على إخضاع هذا النشاط فى ظل الترخيص الممنوح لهذه الشركات للقيام بهذا النشاط إلا أن المصلحة تراجعت عن ذلك بالتعليمات رقم ٤ لسنة ١٩٩٦ طالما أن الترخيص صادر للمشروع بذلك .

د - بيع البضائع المصنعة فى المناطق الحرة وكذلك مبيعات هذه المشروعات للضريبة على الدخل وقد استقر الأمر على خضوعها فى ظل حكم محكمة النقض الأمر الذى أقر هذا الخضوع فى ضوء النطاق المكانى لإعفاء مشروعات المناطق الحرة .

هـ - خضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة (٥) وهى محل خلاف حالياً حيث اعتبرت مصلحة الضرائب فى تعليماتها التفسيرية رقم ١ لسنة ١٩٩٥ أن هذا النشاط يخرج عن نطاق الاستثمار والغرض الذى أقيم المشروع من أجله ويرى الباحث أن هذا الرأى جانبه الصواب لأن هذا ليس نشاط مستقلا عن الاستثمار وإنما جزء من متطلبات التحديث والتطوير باستبدال الأصول بأصول أحدث .

و - التشغيل لحساب الغير ونرى أن التشغيل لحساب الغير إذا تم بناء على ترخيص من الهيئة العامة للاستثمار فلا مجال للخضوع احتراماً للإعفاء المقرر لهذا المشروع فى ضوء التراخيص الممنوحة لها إذا لم يرخص للمشروع بذلك خضع

للضرائب على الدخل وقد انتهت إحدى الدراسات أعدتها وزارة التجارة أن ٥٠ ٪ من صادرات المناطق الحرة ، دخلت السوق المحلى حيث بلغت الصادرات خلال الشهور الأربعة الأولى من عام ٢٠٠٢ ٧٢١ مليون دولار منها ٣٥٣ مليون دولار تسربت للسوق المحلى .

المبحث الثالث

مدى إعفاء العقارات الواقعة ضمن مشروعات المناطق الحرة لضريبة العقارات المبنية ومدى خضوع هذه المشروعات لضريبة الدمغة .

أولاً : مدى إعفاء عقارات مشروعات المناطق الحرة من الضرائب العقارية .

لعل موضوع مدى تمتع العقارات المملوكة للمشروعات بالمناطق الحرة بالإعفاء من ضريبة العقارات المبنية قد شهد جدلا وأسفر عن اتجاهين :

١ ـ الاتجاه الأول : ويرى هذا الاتجاه عدم تمتع المشروعات المقامة فى المناطق الحرة بالإعفاء من ضريبة العقارات المبنية المقررة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، ويرى هذا الاتجاه أن نص المادة ٣٥ من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ومن قبلها المادة ١٦ ، ٤٣ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل والمادة ١١ ، ١٢ ، ٣٧ من القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ لا تسمح لهذه المشروعات بالإعفاء من الضرائب العقارية .

٢ ـ الاتجاه الثانى : ومفاد هذا الرأى تمتع المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بالإعفاء من ضريبة العقارات المبنية بالنسبة للعقارات الداخلة فى ممتلكات هذه المشروعات المقررة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، ويستند هذا الرأى إلى تمتع المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بالإعفاء من كافة الضرائب النوعية بما فيها الضريبة على العقارات المبنية واستمرار هذا الإعفاء طوال حياة المشروع طبقاً لنص المادة ٣٥ من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ والتى تضمنت عدم خضوع المشروعات والأرباح التى توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية .

ثانياً : مدى خضوع المشروعات القائمة فى المناطق الحرة لضريبة الدمغة .

تنص المادة ٤٦ من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ على أنه (مادة ٤٦ ـ يسرى على الاستثمار فى المناطق الحرة أحكام المواد « ٨ ، ٩ ، ١٠ ، ١١ ، ٢٠) من هذا القانون » . وبمقتضى هذه المادة يسرى على المناطق الحرة بعض المزايا والإعفاءات الواردة فى المواد السابقة ومنها المادة ٢٠ المتعلقة بضريبة الدمغة ونصها . «تعفى من ضريبة

الدمغة ومن رسوم التوثيق والشهر عقود تأسيس الشركات والمنشآت وعقود القرض والرهن المرتبطة بأعمالها ، وذلك لمدة ثلاثة سنوات من تاريخ القيد فى السجل التجارى » كما تعفى من الضريبة والرسوم المشار إليها عقود وتسجيل الأراضى اللازمة لإقامة الشركات والمنشآت « وإزاء شكوى المشتثمرين من قصر المدة المحددة فى المادة ٢٠ سالفة الذكر والتى تسرى على المناطق الحرة طبقاً للمادة ٤٦ سالفة الذكر فقد تم تعديل المادة بحيث تصبح مدة الإعفاء خمس سنوات بدلاً من ثلاثة طبقاً لأحكام القانون رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٢ ونصها « تعفى من ضريبة الدمغة ومن رسوم التوثيق والشهر عقود تأسيس الشركات والمنشآت وعقود القرض والرهن المرتبطة بأعمالها وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ قيدها فى السجل التجارى ولو كان سابقاً على العمل بهذا القانون كما تعفى من الضريبة والرسوم المشار إليها عقود وتسجيل الأراضى اللازمة لإقامة الشركات والمنشآت وهذا النص بعد تعديله سوف يثير العديد من المشاكل فى التطبيق العملى ، لأنه يتعارض مع نص المادة ٣٥ من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار التى جعلت الإعفاء مطلقاً بدون أجل زمنى للضرائب والرسوم ، أما نص المادة ٢٠ التى أشارت المادة ٤٦ من هذا القانون إلى سريانه على مشروعات المناطق الحرة فإنه يتضمن أجلا زمنياً وارد فى هذه المادة ولذلك يقترح الباحث بإلغاء الإحالة الواردة فى المادة ٤٦ من قانون ضمانات وحوافز الاستثمارات إلى المادة ٢٠ لإلغاء التعارض القائم بينها وبين المادة ٣٥ لتصبح المادة ٣٥ وحدها واقعة التطبيق ويكون الإعفاء من ضريبة الدمغة دون أجل زمنى شأنه كباقى الضرائب والرسوم الأخرى .

المبحث الرابع

الرسوم المقررة فى المناطق الحرة مقابل الخدمات المقدمة لهذه المشروعات .

تنص المادة رقم (٣٥) من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ على أنه « لا تخضع المشروعات التى تقام فى المناطق الحرة والأرباح التى توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية فى مصر ، ومع ذلك تخضع هذه المشروعات لرسم سنوى مقداره ١ ٪ (واحد فى المائة) من قيمة السلع عند الدخول بالنسبة لمشروعات التخزين ومن قيمة السلع عند الخروج بالنسبة لمشروعات التصنيع والتجميع وتعفى من هذا الرسم تجارة البضائع العابرة (ترانزيت) المحددة الوجهة ، وتخضع المشروعات التى لا يقتضى نشاطها الرئيسى إدخال أو اخراج سلع الرسم سنوى مقداره ١٪ (واحد فى المائة من إجمالى الإيرادات التى تحققها وذلك من واقع

الحسابات المعتمدة من أحد المحاسبين القانونيين وفى جميع الأحوال تلتزم المشروعات بأداء مقابل الخدمات التى تحدث اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، كما تناولت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ الرسم السنوى المنصوص عليه فى المادة ٣٥ من القانون السابق من المادة ٢٨ من هذه اللائحة ونصها .

مادة ٣٨ :

يحصل الرسم السنوى المنصوص عليه فى الفقرة الثانية من المادة ٣٥ من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار عند دخول السلع الواردة برسم المنطقة الحرة لحساب مشروعات التخزين على أساس قيمتها تسليم مينا الوصول (سيف) ، وبالنسبة لمشروعات التصنيع أو التجميع تكون قيمة السلع يحصل على أساسها الرسم عند خروجها من المنطقة هى قيمة تكلفة ما استحدث فيها من تصنيع أو أجرى من تجميع ، وقد أوضحت الفقرة الثانية من المادة السابقة أن نية المشرع قد اتجهت إلى المعاملة التفضيلية لمشروعات التصنيع والتجميع بأن جعلت الرسم يقتصر على ما استحدث من تصنيع أو أجرى عليها من تجميع وذلك لتشجيع نشاطى التصنيع والتجميع فى المناطق الحرة لما لهما من قيمة مضافة عالية ومرتفعة بالمقارنة بمشروعات التخزين وحسناً فعل المشرع فى اللائحة التنفيذية بأن قدم حافزاً لهذه المشروعات لكى تتحول إلى النشاطين المذكورين بعد أن تبين من تجربة المناطق الحرة فى ظل القانون السابق السلبيات التى تحيط بنشاط التخزين ، وهذا الرسم تم النص عليه منذ صدور أول قانون للاستثمار رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل حتى قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الحالى والرسم السابق الإشارة إليه بفرض على قيمة السلع وليس على صافى الأرباح ونظراً لضخامة معاملات المناطق الحرة فأن هامش الربح يكون فيها قليلاً مما يجعل هذا الرسم بالإضافة إلى قيمة الخدمات المنصوص عليها فى المادة ٣٥ سالفة الذكر تمثل من ٣٠ - ٤٠٪ من قيمة صافى الأرباح لهذه المشروعات فهناك علاقة عكسية بين نسبة مجمل ربح النشاط وقيمة هذه الرسوم والخدمات أدت إلى زيادة قيمة مجموع الرسم وقيمة الخدمات إلى صافى الربح بالتالى ومن ثم يجب إعادة النظر فى هذا النص لتشجيع المناطق الحرة وتخفيضه إلى النصف لأن هذا الرسم أصبح فى بعض الأحوال أكبر من قيمة الضرائب التى خضع لها المشروع لو كان لا يتمتع بأى إعفاء وخاصة فى ظل اتجاه الدولة لتشجيع التصدير وإقامة المناطق الحرة واتجاهها إلى خفض مقابل الانتفاع الذى تؤديه هذه المشروعات إلى النصف .

المعاملة الضريبية للمناطق الحرة فى ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ثار خلاف فى ظل القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بشأن مدى خضوع المشروعات العاملة فى المناطق الحرة للخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة سواء بصفتها جهات التزام أو باعتبارها ممولا خاضعاً للضريبة كما ثار نفس الخلاف حول مدى خضوع العاملين بالمناطق الحرة للضريبة على المرتبات وما فى حكمها ـ كذلك مدى التزام هذه المشروعات بتقديم الإقرار الضريبى السنوى .

وتنازعت هذه المشاكل عدة أراء على النحو التالى :

الرأى الأول :ـ

ويرى أصحاب هذا الرأى أنه فى ظل صريح المادة (٣٥) فى القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بإصدار قانون ضمانات وحوافز الاستثمار التى تنص على أن « لا تخضع المشروعات التى تقام فى المناطق الحرة والأرباح التى توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية فى مصر ... ومن ثم فإن هذه المشروعات لا تسرى بشأنها الالتزامات المنصوص عليها فى قوانين الضرائب ومن أهمها :

- الالتزام بتقديم الإقرار الضريبى ـ الالتزام بخصم ضريبة القيم المنقولة على القروض ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة .
- الالتزام بخصم ضريبة المرتبات وما فى حكمها من العاملين .
- الالتزام بالخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة باعتبار أن هذه الالتزامات تقررت فى قانون الضرائب على الدخل التى هى بمنأى عن التطبيق ولا تخضع له فى ظل المادة ٣٥ سالفة الذكر .

وقد سايرت لجنة فض المنازعات فى مصلحة الضرائب هذا الاتجاه بالنسبة للضريبة الموحدة على المرتبات وما فى حكمها .

حيث انتهت إلا أن الشرطين اللذين يستوجبان خضوع مرتبات العاملين للضريبة على المرتبات وما فى حكمها قد انتفيا وهما :ـ

أ ـ أداء العمل أو النشاط فى مصر .

ب ـ فى حالة أداء العمل خارج مصر يشترط أن يكون الصرف من خزينة مصرية .

ولما كانت المناطق الحرة تعتبر ضريبياً وجمركياً خارج البلاد فإنه ينتفى بالنسبة لها الشرط الأول كما وأن لجهات الصرف فى هذه الحالة هى خزائن خاصة ومن ثم لا يسرى فى شأنها الشرط الثانى وهو أن يكون الصرف من خزينة مصرية لأن الصرف تم خارج البلاد وبالتالى لا يسرى فى شأنها أى من شرطى الخضوع .

كما استندت مشروعات المناطق الحرة إلى المادة ٣٥

سالفة الذكر فى الدفع بعدم انطباق النصوص المتعلقة بالإقرار الضريبى والخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة عليها .

الرأى الثانى :

ويرى أصحاب هذا الرأى خضوع المشروعات العاملة فى المناطق الحرة لأحكام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة وكذلك التزامها بتقديم الإقرارات الضريبية كما وخضوع العاملين بها للضريبة الموحدة على المرتبات وما فى حكمها استناداً إلى :-

أ - أن الحكمة فى المعاملة الواردة فى المادة ٣٥ هو تشجيع الصادرات وتحرير المشروعات من القيود الضريبية وتستهدف هذه المادة المشروعات وليس العاملين بها ومن ثم لا تمتد هذه المعاملة إلى العاملين بهذه المشروعات خلافاً لما اتجهت إليه رغبة المشرع ، كما وأن الاستثناء الوارد فى المادة ٣٥ يسرى على المشروع ولا يمتد للمتعاملين معه لأنهم غير مخاطبين بالمادة ٣٥ .

ب - أن عدم إخضاع العاملين بهذه المشروعات للضريبة بالإضافة إلى عدم وجود نص يؤازره يخل بمبدأ المساواة بين الممولين والإخلال بالمادة ٤٠ من الدستور .

ج - أنه لا مبرر عملاً لهذا الإعفاء خاصة مع وجود تفاوت كبير بين مرتبات هؤلاء العاملين وأمثالهم فى نفس الوظائف داخل البلاد مما يوسع الهوة فى المعاملة .

د - عدم وجود نص صريح لإعفاء مرتبات العاملين بهذه المشروعات ولو كانت إرادة المشرع قد اتجهت إلى ذلك لما أعوزه النص وجاء بالصفة بالصيغة التالية :-

« لا تخضع المشروعات التى تقام فى المناطق الحرة والأرباح التى توزعها والعاملين بها لأحكام قوانين الضرائب السارية فى مصر » كما جاء فى معاملة المناطق الاقتصادية الخاصة .

ولما كانت المادة ١١٩ فى الدستور تقضى بأنه لا ضريبة إلا بنص ولا إعفاء إلا بمقتضى أحكام القانون ومن ثم فلا مجال لتقرير هذا الإعفاء .

هـ - أن هذه المشروعات تتعامل مع الداخل فى شكل مواد خام ومواد مصنع لتصديرها وفى هذه الحالة فإن المتعامل معها يخضع لأحكام الخصم عند سداد المشروع للمبالغ التى يستحقها ومن ثم يجب خصم هذه المبالغ وتوريدها للمصلحة ليس باعتبار أن هذه المشروعات خاضعة للضريبة ولكن باعتبارها جهة التزام ووسيط فى الاستقطاع والتوريد .

و - أن مشروعات المناطق الحرة كما تقدم تتعامل داخل البلاد عند بيع المواد المخزونة داخلها أو بيع البضائع المصنعة فيها وعندئذ تخرج من نطاق

تطبيق المادة ٣٥ التى تقتصر تطبيقها على التعامل بين المناطق الحرة وبعضها أو التعامل بين المناطق الحرة وخارج البلاد فى شكل صادرات ، وفى حالة البيع للداخل تسترد مصلحة الضرائب سلطتها فى تطبيق القانون عليها وتصبح شأنها شأن أى ممول يخضع للخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة وتلتزم بتقديم الإقرار الذى يعتبر أداة لمتابعة سريان المادة ٣٥ والالتزام بنظرية النطاق المكانى التى هى سند هذه المشروعات فى عدم تطبيق قوانين الضرائب السارية فى مصر عليها وحتى لا تستخدم الرخصة التشريعية فى ما استهدفه المشرع .

موقف المشرع فى ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

صدر القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ليضع حداً للخلاف حول نطاق ومجال تطبيق المادة ٣٥ فى القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ فنص على أن :

أ ـ بالنسبة للمرتبات .

نصت المادة ٩ على أن تسرى الضريبة على المرتبات وما فى حكمها على النحو التالى :

١ ـ كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات وسواء كانت عن أعمال أديت فى مصر أو فى الخارج ودفع مقابلها من مصدر فى مصر بما فى ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة فى الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها .

٢ ـ ما يستحق للممول فى مصدر أجنبى عن أعمال أديت فى مصر .

٣ ـ ....

ـ ونصت المادة ١٤ من هذا القانون على أن :

على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة بما فى ذلك الشركات والمشروعات المقامة فى المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعة من المبالغ المنصوص عليها فى المادة ٩ فى هذا القانون مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ويتعين عليهم أن يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى فى كل شهر ما تم حجزه من الدفعات فى الشهر السابق .

وعلى أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيراد وسداد ما يستحق من فروق الضريبة وذلك كله دون الإخلال بحقهم فى الرجوع على الممول بما هو مدين به كما نصت المادة ١٥ على أن يلتزم المسئول عن حجز الضريبة وتوريدها طبقاً للمادة ١٤ فى هذا القانون

بالأتى :ـ

١ ـ تقديم إقرار ربع سنوى إلى مأمورية الضرائب المختصة فى يناير وأبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج المعدل لذلك.

٢ ـ إعطاء العامل بناء على طلبه كشفاً يبين فيه اسمه ثلاثياً ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة وتبين اللائحة التنفيذية قواعد وإجراءات تنفيذ أحكام هذه المادة يتضح مما تقدم أن المشرع قد حسم فى المواد ٩ ، ١٤ ، ١٥ سالفة الذكر مسألة الخلاف حول مدى خضوع العاملين فى المناطق الحرة للضريبة وكذلك التزام مشروعات المناطق الحرة بالاستقطاع والتوريد طبقاً لأحكام هذا القانون .

ب ـ بالنسبة للخصم تحت حساب الضريبة .

أدرج المشرع فى المادة ٥٩ فى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كل فى الشركات الخاضعة لقانون الاستثمار وكذلك المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة وفروع الشركات الأجنبية ضمن الجهات التى تلتزم بأن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أى شخص من أشخاص القطاع الخاص وتتحدد نسبة الخصم طبقاً لهذه المادة بألا يتجاوز ٥ ٪ فى هذه المبالغ تحت حساب الضريبة وصدر قرار وزير المالية لسنة ٢٠٠٥ محدداً نسبة الخصم تحت حساب الضريبة وتتراوح فى ٠,٥ ـ ٥٪ وطبقاً لما تقدم فقد أصبحت مشروعات المناطق الحرة جهات التزام وعليها التزام بخصم مبالغ تحت حساب الضريبة وتوريدها إلى المصلحة طبقاً للقواعد الواردة بالقانون ولائحته التنفيذية وذلك عند تعامل الغير معها ، كما تخضع معاملاتها خارج المناطق الحرة أيضاً لنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة فى حالة تعاملها مع الغير كممول وليس كجهة التزام فى ضوء النصوص المتقدمة وما انتهى إليه الفقه والقضاء بالنسبة لمعاملات المناطق الحرة مع داخل البلاد والتى سبق أن تناولها الباحث.

ح ـ بالنسبة لتقديم الإقرار الضريبى .

تنص المادة ٨٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى الباب الثانى المتعلقة بالإقرارات الضريبية على أن .

« يلتزم كل ممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون مصحوباً بالمستندات التى تحددها اللائحة .

ويسرى حكم الفقرة السابقة على الممول خلال فترة إعفاء

فى الضريبة ... إلخ وبالرجوع إلى المادة ٣٥ فى القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ يتضح أن هذه المشروعات لم يتقرر لها إعفاء فحسب وإنما لا تسرى عملها قوانين الضرائب السارية فى مصر ولا يوجد نص يلزمها بتقديم الإقرار الضريبى خلافاً للنصوص الصريحة التى نظمت المرتبات والخصم تحت حساب الضريبة .

ومن ثم يرى الباحث عدم التزام هذه المشروعات بتقديم الإقرار الضريبى إلا فى حالات التعامل مع داخل البلاد بالبيع أو التصرف فى السلع لأنه فى هذه الحالة تخرج من مظلة المناطق الحرة وينطبق عليها عندئذ كافة الشروط والالتزامات التى تقع على كافة الممولين .

ثانياً : تقييم ومقارنة مزايا المناطق الحرة فى مصر والخارج .

بمقارنة المزايا التى يمنحها القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ للمشروعات التى تقام بنظام المناطق الحرة بمصر بتلك المزايا الممنوحة بالمناطق الحرة لبعض دول العالم يتضح ما يلى :-

أ - أن المناطق الحرة فى مصر من المناطق القليلة التى تمنح إعفاءات كاملة من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية طوال مدة حياة المشروع ، حيث لا تمنح هذه الميزة إلا لمدد محددة مثلما الحال فى الأردن حيث تصل مدة الإعفاء إلى ١٢ سنة فقط ، وكذلك كوريا الجنوبية التى لا تمنح هذا الإعفاء إلا لمدة خمس سنوات ، كذلك يلاحظ أنه فى هونج كونج لا توجد أية إعفاءات من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية حيث تحصل ضريبة شاملة قدرها ١٨ ٪ .

ومن ناحية أخرى يلاحظ أن هذا الإعفاء فى مصر ينطبق على نشاط المشروع بالكامل فى حين أنه بالنسبة لبلد مثل الأردن فإن هذا الإعفاء لا ينطبق على النشاط الموجه للسوق المحلى بالنسبة لمشروعات التخزين فقط .

ب - أنه بالنسبة للإعفاء من الضرائب والرسوم الجمركية فإنه توجد بعض المناطق الحرة مثل اليونان لا تمنح مثل هذا الإعفاء إلا لسلع محددة (مستلزمات التأثيث - سيارات الركوب) ، هذا فى حين أن هذا الإعفاء فى مصر يشمل كافة مواد ومستلزمات الإنتاج اللازمة للمشروع .

جـ - أنه بالنسبة لتحويل الإرباح إلى الخارج أو إعادة تصدير رأس المال المستثمر إلى الخارج فإن مصر تشترك مع معظم الدول الأخرى فى عدم وضع أية قيود فى هذا الشأن .

د - أن مصر توفر أراضى مجهزة بكافة المرافق الأساسية اللازمة تؤجر للمشروعات بأسعار سنوية منخفضة فى حين تتوافر هذه الميزة فى بعض المناطق الحرة

الأخرى ، كما أن هذه المميزة لا تحمل المشروعات إنفاقاً رأسمالياً ضخماً فى بداية النشاط الاستثمارى بالنسبة لبند الأرض حيث يتم تأجيرها فى مقابل قيمة إيجارية سنوية فى حين أنه بالنسبة لبلد مثل هونج كونج فإنه يتم سداد القيمة الإيجارية دفعة واحدة عن كامل مدة حياة المشروع مما يحمل المشروع تكلفة ضخمة فى هذا الخصوص .

هـ ـ أن مصر يتوافر بها أيدى عاملة رخيصة بالمقارنة بالدول الأخرى .

و ـ أن الموقع الجغرافى للمناطق الحرة بمصر يعد من أكثر المواقع تميزاً بالمقارنة بمواقع المناطق الأخرى حيث تقع مصر فى ملتقى ثلاث قارات (آسيا ـ إفريقيا ـ أوروبا) بالإضافة إلى قرب مواقع المناطق الحرة من مصادر المواد الخام وأسواق التوزيع وبصفة خاصة منطقة الشرق الأوسط التى تمثل سوقاً استهلاكياً ضخماً .

ز ـ أن المناطق الحرة فى مصر تقع بالقرب من الموانى البحرية والجوية مما ييسر نقل المواد الخام والمستلزمات اللازمة للمشروعات وكذا تصدير منتجاتها وهى مميزة متوافرة لبعض المناطق الحرة الأخرى :

ومن العرض السابق يتضح أنه بالرغم مما تتمتع به مصر من مزايا وموقع جغرافى ممتاز يؤهلها أن تكون مركزاً تجارياً وصناعياً هاماً وحيوياً بالنسبة لمنطقة الشرق الأوسط ودول أفريقيا وآسيا وأوروبا ، وكذا بالرغم من وضوح المزايا التى تترتب على قيام المناطق الحرة بالنسبة للاقتصاد القومى ، إلا أن المناطق الحرة فى مصر لم تحقق المساهمة المنشودة منها بالنسبة للاقتصاد القومى نتيجة لما تعرض له من ظروف.

ولا يعنى ذلك عدم جدوى نظام المناطق الحرة بمصر بل يمكن القول إنه كانت هناك بعض الصعوبات حالت دون تحقيق الأهداف الموجودة من المناطق الحرة على النحو المطلوب ، وإنه بالرغم من ذلك لا نستطيع أن نغفل ما ساهمت به المناطق الحرة فى اقتصادنا القومى سواء بالنسبة لزيادة حصيلة البلاد من العملات الحرة عن طريق مباشر (الإيجارات ورسوم الهيئة) أو عن طريق غير مباشر (أجور العاملين ومشتريات المشروعات من عناصر الإنتاج من الموارد المصرية كالمواد الخام والطاقة الكهربائية) مما كان له آثار موجبة على ميزان المدفوعات هذا بخلاف فرص العمالة التى أتاحتها هذه المشروعات للعاملين المصريين بأجور مرتفعة نسبياً بالنسبة للمشروعات المحلية وكذا خلق

كوادر فنية خاصة لما اكتسبته هذه العمالة من خبرات وكفاءات ممتازة نتيجة لتدريبها على أحدث وسائل التكنولوجيا ، مما يؤدى إلى رفع مستوى المعيشة للفرد ، ولا يسعنا فى هذا المجال إلا زيادة التأكيد على مزايا المناطق الحرة وأهميتها بالنسبة للاقتصاد القومى والعمل على الاستفادة من تجارب تطبيق هذا النظام خلال العشر سنوات الماضية بالإضافة إلى الاستفادة من تجارب الدول التى سبقتنا فى هذا المجال والتى استطاعت من خلال تطبيق نظام المناطق الحرة ومزاياه وتضافره مع الأنظمة الاقتصادية الأخرى المتبعة بالدولة كل حسب طبيعتها من النهوض بحالتها الاقتصادية وتحقيق ما تنشده من رخاء .

مبحث ختامى

تقييم العناصر الأخرى المؤثرة على قدرة المناطق الحرة على جذب الاستثمارات

انتهت إحدى الدراسات التى تمت على عدد من الدول هى (الصين ـ وسنغافورة ـ وفيتنام ـ والمجر ـ وروسيا ـ وجمهورية التشيك ـ ومصر ـ والبرازيل) أنه لا توجد علاقة ارتباط ملحوظه بين ضريبة الشركات بالدول الثمانية وبين نصيبها من الاستثمار الأجنبى المباشر، ولكن هناك عناصر أكثر أهمية هى القضاء على عوائق الاستثمار واتساع الأسواق والأداء الاقتصادى بوجه عام والموقع الجغرافى المتميز واستقرار الظروف الاقتصادية والسياسية وبساطة ووضوح النظام الضريبى والعمالة الماهرة الرخيصة ، وأن الإعفاءات الضريبية تلعب دوراً هامشياً فى غياب العوامل الأخرى وليس أدل على ذلك من أن البرازيل تمنح نفس الحوافز الضريبية التى تمنحها مصر ومع ذلك فإن نصيبها من الاستثمار الأجنبى المباشر يبلغ ١٣,٣ ضعف الاستثمار الأجنبى فى مصر عام ١٩٩٦ ومع ذلك فإن بعض الكتاب قد انتقدوا أسعار الضرائب المرتفعة على الشركات واعتبروها عاملاً طارداً للاستثمار وأنها أعلى من الدول الثمانى السابق الإشارة إليها والتى حققت تقدم أكبر فى مجال جذب الاستثمار ، ومع ذلك أجمع الباحثون على أن الحوافز الضريبية هى إحدى العوامل الهامة فى جذب الاستثمارات كما وأن التعديلات والتغيرات التشريعية المستمرة يخلق حالة عدم يقين لدى المستثمر وتعدد التشريعات التى تنظم الاستثمار فى مصر إضافة إلى أن النظام الضريبى يعانى من بيروقراطية عالية ويتسم بعدم المرونة بالمقارنة بالدول الرائدة فى مجال جذب الاستثمار ، ومحاولة السلطات الضريبية عملياً إعاقة تطبيق الحوافز والإعفاءات الضريبية والحد منها لإحساسها بأنها تهدر الموارد الضريبية ، كما وأن أى معاملة تفصيلية سوف تخلق حالة من عدم اليقين وعدم التوازن ويقلل من فاعلية قوى السوق ، إضافة إلى أن تعقيد النظام الضريبى نفسه يرفع تكاليف الجباية ويتيح الفرصة للتهرب الضريبى والالتجاء إلى طرق ملتوية للتخلص من

الضريبة أو تخفيض أعبائها مما يؤدى فى النهاية إلى تخفيض حصيلة الضرائب . إضافة إلى عدم توافر الحماية الكافية للملكية الفكرية والعلامات التجارية وحقوق الاختراع والخبرة الاستشارية عموما والخبرة الاستشارية فى مجال الضرائب تعتبر فى غاية الأهمية بالنسبة لجذب الاستثمارات إذ أن المستثمرين يكونون فى حاجة ملحة للمشورة الضريبية وخاصة بلغة هذه الشركات وإلمامهم بالمعاملات الدولية والتشريعات السارية فى بلد المستثمر وتضارب التفسير من فترة لأخرى وبين إدارة ضريبية وأخرى سوف تجعل مهمة هؤلاء المستشارين صعبة فى حالة توافرهم مما قد ينتهى إلى نتائج متناقضة ، ولعل العوامل سالفة الذكر تفسر إلى حد ما لماذا لم تنجح الإعفاءات المطلقة للمناطق الحرة فى جذب الاستثمارات إلى هذه المناطق وعدم نموها بالشكل المطلوب وهذا يستدعى إدخال تعديلات هيكلية فى النظام الضريبى لمسايرة اتجاه الدولة فى جذب الاستثمارات وبحيث يسير توازياً ومواكباً للجهود التى تبذلها الدولة فى هذا المجال .

ملخص وخاتمة :

١ ـ لازالت نظرية النطاق المكانى هى التى تحكم مزاولة مشروعات المناطق الحرة لعملها فى ظل القانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ كسابقة القانون رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٤ ، (٢٣٠) لسنة ١٩٨٩ .

٢ ـ النصوص التى وردت فى كل القوانين السابقة متشابهة بل متطابقة وجميعها تركز على الخروج من مظلة الإعفاء فى حالتى التراخيص والتصدير داخل البلاد .

٣ ـ مازالت المشروعات العاملة فى المناطق الحرة تصطدم بحاجزى عدم القدرة والمنافسة فى الأسواق العالمية نظراً لارتفاع التكلفة فيها عن دولة المصدر وتخلف التكنولوجيا المطبقة وكذلك عدم إمكان التصدير للداخل لما يتضمنه من مخالفة التراخيص الممنوحة لها وخضوعها للضرائب بالرغم من وجود نص يعفيها من كل الضرائب والرسوم كما وأن اللائحة التنفيذية لهذا القانون لم تستطع أن تقدم حلاً شافياً واقياً لهذه المشكلة لأن اللائحة وظيفتها تفسير التشريع وليس تعديله .

٤ ـ يجب السماح باعتماد نسبة من إنتاج أو واردات المناطق الحرة لدخولها فى السوق المحلى بشرط:

ـ إدخال تعديل تشريعى يسمح بموجبه فتح اعتمادات للاستيراد من المناطق الحرة أسوة بالدولة المصدرة (دولة المنشأ) مع اقتراح عدم خضوع مشروعات المناطق الحرة بالنسبة لضرائب الدخل عن أرباح هذه الاعتمادات ■